

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Zamezování daňových úniků na jednotném vnitřním trhu Evropské unie

Prevention of Tax Evasion on Single Internal Market of the European Union

Student: Lenka Šeligová
Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2009

Místopřísežné prohlášení o samostatném zpracování bakalářské práce:

„Prohlašuji tímto, že jsem bakalářskou práci na téma: „Zamezování daňových úniků na
jednotném vnitřním trhu Evropské unie“
zpracovala sama a uvedla jsem všechny použité prameny, přílohy č. 1, č. 2, č. 3 jsou převzaty
z uvedených zdrojů.“

.....

datum a podpis

1	ÚVOD	4
2	MECHANISMUS ZÁKLADNÍCH DRUHŮ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	7
2.1	DEFINICE A ZÁKLADNÍ DRUHY DAŇOVÉHO ÚNIKU	7
2.2	DAŇOVÉ RÁJE	8
2.3	STÍNOVÁ EKONOMIKA.....	9
2.4	PODVOD V OBLASTI DPH	10
2.4.1	Účastníci podvodu na daní z přidané hodnoty	10
2.4.2	Charakteristický způsob a postup činností daňových úniků v oblasti DPH	13
2.4.2.1	Podvodník nebo Missing trader (MTT)	14
2.4.2.2	Buffer and profit taker (BUFF).....	15
2.4.2.3	Gross-invoicer XFACT	16
2.4.2.4	Falešné dodávky v rámci společenství (False intra-Community deliveries) LICB	16
2.4.2.5	In - & outer (I&O) / conduit company.....	17
2.4.2.6	Falešné faktury (False invoices) (FF).....	18
2.4.2.7	Falešné exporty (False exports) (EXP).....	18
2.4.2.8	Podvod na zdanění marže	19
3	VÝVOJ SPOLEČNÉHO SYSTÉMU DPH V RÁMCI VNITŘNÍHO TRHU EVROPSKÉ UNIE.....	20
3.1	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE	20
3.2	DAŇOVÉ SYSTÉMY V EVROPSKÉ UNII	22
3.3	JEDNOTNÝ VNITŘNÍ TRH	23
3.4	PRINCIP ZEMĚ PŮVODU	24
3.4.1	Kompromisní návrh Evelyne Gebhart.....	25
3.4.2	Svoboda poskytování služeb – kompromisní návrh Malcolma Harboura	25
3.5	SMĚRNICE ES, KTERÉ SE TÝKAJÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	25
3.5.1.1	Šestá směrnice č. 77/388/EC	27
3.5.1.2	Určování místa plnění při poskytování služeb.....	28
3.5.1.3	Sjednocení sazeb v jednotlivých zemích Evropské unie	28
3.6	OBECNÉ INFORMACE O DAŇOVÉM SYSTÉMU SE ZAMĚŘENÍM NA DPH U VYBRANÉ ZEMĚ - DÁNSKO.	
	CHYBA! ZÁLOŽKA NENÍ DEFINOVÁNA.	
4	ZHODNOCENÍ SNAH EVROPSKÉ KOMISE K ZAMEZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM	30
4.1	EVROPSKÝ ÚŘAD BOJE PROTI PODVODŮM	31
4.1.1	Informace jako prostředek prevence	32
4.2	SYSTÉM INTRASTAT	33
4.3	SYSTÉM VIES.....	33
4.4	LEGISLATIVNÍ KROKY V BOJI PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	33
4.4.1	Směrnice č. 2006/112.....	34
4.4.2	Sdělení Komise o nezbytnosti rozvíjet koordinovanou strategii s cílem zlepšit boj proti daňovým únikům 34	
4.4.3	Sdělení Komise Radě o určitých klíčových prvcích přispívajících k vypracování strategie proti podvodům s DPH v EU.....	36
4.4.4	Zvláštní zpráva Evropského účetního dvora č. 8/2007.....	37
4.4.5	Současné legislativní kroky	38
4.5	METODY VYHLEDÁVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	38
4.5.1	Kontrola bilance likvidity.....	39
4.5.2	Analytické metody	39
4.5.2.1	Matematicko statistické metody	40
4.5.2.2	Programové metody	40
4.5.2.3	Finančně analytické metody	40
4.6	MOŽNOSTI SNIŽOVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	40
5	ZÁVĚR.....	42

1 Úvod

Závažnost daňové zločinnosti stojí především na její vysoké společenské nebezpečnosti a následnému boji proti ní. Za znaky daňové kriminality lze především považovat velké finanční ztráty v rozpočtových prostředcích členských států Evropské unie, velmi pracná prokazatelnost těchto trestných činů, existence velkého množství jejich forem, značný stupeň latentnosti a složitosti odhalování. Postupným rozšiřováním Evropské unie a prostoru hospodářského působení členských států došlo k zásadnímu zprůhlednění daňové kriminality.

V každé novodobé ekonomice se významná část finančních prostředků přesouvá do konkrétní podoby daně. Z tohoto vyplývá, že úsilí daňových poplatníků se bude vždy orientovat k minimalizaci daňové povinnosti. Ekonomický subjekt může vnímat jakousi psychologickou mez zdanění, ale nepociťuje vůči jeho úrovni negativní reakci. Naopak může existovat i přirozená snaha subjektu obejít daň. Daňové přestupky jsou v základu výsledkem „pokušení“, které poskytuje daňový systém. Za inspiraci pro poplatníka k podvodům můžeme pokládat například možnost snížení základu daně, způsob stanovení daňového základu, řada odpočitatelných položek. Základ daně je ve valných případech stanovován z daňového přiznání, proto může dojít k zatajování zdanitelného plnění. Existuje však i druhá strana chápání tohoto problému, kdy daňový poplatník zvyšuje odpočitatelné položky.

Rozsah daňových provinění je taktéž podřízený stupni rozvoje daňových systémů a to především u těch, které obsahují daň z přidané hodnoty. U těchto mechanismů pak hraje velkou roli nadhodnocování daně na vstupu.

Cílem bakalářské práce je prozkoumat prostředí daňových úniků na jednotném vnitřním trhu Evropské unie, objevit nejčastější formy daňových úniků a v rámci legislativy Evropské unie najít akční kroky v boji proti daňové kriminalitě. Z důvodu omezeného rozsahu se práce nezabývá konkrétními návrhy řešení daňových deliktů, neřeší otázky sankcí a postihu za delikty.

Skladbu bakalářské práce tvoří tři základní kapitoly, a to „Mechanismus základních druhů daňových úniků“, „Vývoj společného systému DPH v rámci vnitřního trhu Evropské unie“ a „Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům“.

Kapitola „Mechanismus základních druhů daňových úniků“ věnuje definováním základních druhů daňových úniků. Bude hledat původce a oběti úniků v oblasti DPH a vymezí daňové ráje a jejich použití.

Následující kapitola „Vývoj společného systému DPH v rámci vnitřního trhu Evropské unie“ zahrnuje základní údaje o historickém vývoji daně z přidané hodnoty, její sazby v členských zemích Evropské unie. Bude popisovat také stěžejní informace o vnitřním trhu a jeho spojitost s vývojem daně z přidané hodnoty. V rámci legislativy se kapitola zabývá i základními právními akty, které daň z přidané hodnoty ovlivňují.

Poslední kapitola zaměřuje na legislativní kroky, které podnikla Evropská komise. „Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům“ obsahuje také výčet legislativy, která ovlivňuje odhalování daňových úniků. Ukazuje metody k potírání trestných činů v daňové oblasti. Dále se orientuje k výčtu možností snižování daňových úniků.

Použité metody pro zpracování práce:

- deskripce,
- analýza,
- syntéza,
- modelování.

Metoda deskripce se využívá k popisu jevů, situací či předmětů. Tato metoda je použita v textu, kde se navazuje na teoretickou problematiku, kterou se už někteří autoři zabývali. Především se jedná o kapitolu „Mechanismus základních druhů daňových úniků“ a v některých částech kapitoly „Vývoj společného systému DPH v rámci vnitřního trhu Evropské unie“ – výčet historických skutečností a legislativy.

Metoda analýzy má využití v rozložení zkoumaného jevu, situace či předmětu na jednotlivé díly, které jsou prozkoumávány. Tato metoda je aplikovaná v kapitole „Mechanismus základních druhů daňových úniků“, kde jsou stanoveny základní druhy daňových úniků, které jsou pak jednotlivě probrány.

Metoda syntézy sdružuje jednotlivé části zkoumaného jevu nebo předmětu v celek. Syntéza je použita především v kapitole „Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům“. Konkrétně je využita ke sjednocení legislativních kroků Evropské komise.

Metoda modelování je aplikována v kapitolách „Mechanismus základních druhů daňových úniků“ a „Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům“, kde se na konkrétních modelech rozvíjí další zkoumání. Příkladné modely mohou být praktické diagramy v kapitole „Mechanismus základních druhů daňových úniků“, které popisují případy daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Bakalářská práce je zpracována pomocí počítačové techniky v prostředí Microsoft Office. Text je psán pomocí textového editoru Microsoft Word, diagramy a tabulky jsou tvořeny v tabulkovém procesoru Microsoft Excel.

Veškeré údaje v této práci jsou vztaženy k legislativě platné k 31.březnu 2009.

2 Mechanismus základních druhů daňových úniků

Tato kapitola se zabývá definováním základních druhů daňových úniků, hledá původce a oběti daňového úniku oblasti DPH. Věnuje se obecně daňovým rájům a jejich úloze při daňovém úniku.

2.1 Definice a základní druhy daňového úniku

S pojmem daňový únik se jistě setkáváme v denním tisku a odborné literatuře, nicméně bychom velmi těžko hledali všeobecně platnou definici. V popředí zájmu ekonomické teorie a praxe je daň jako hlavní zdroj tvorby státního rozpočtu. Význam daní a daňových vztahů je tak rozsáhlý, že v širším slova smyslu je daňovým subjektem každá fyzická i právnická osoba. Trestní zákon¹ pojednává o trestních činech daňových, mezi které podle §147 patří neodvedené daně, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a podle § 148 zkrácení daně, poplatku a další povinné platby. Aby byla tato nezákonná činnost považována za trestný čin, musí být uskutečňována ve větším rozsahu. Daňový únik můžeme také vnímat jako složitý jev, kdy se v prostoru a čase jeho formy mění. Tento jev může být buď legální nebo nelegální. Z pohledu úmyslnosti na úmyslné a neúmyslné, z časového hlediska na dočasné a trvalé.

Tax avoidance představuje snižování daňového břemena v linii platné legislativy s využitím možností, které zákon poskytuje. Spotřebitel pak může např. změnit své chování – strukturu spotřeby tak, aby platil menší daň. Nástrojem dané optimalizace je využití všech zákonných ustanovení, která jsou dostupná. Tax avoidance může být také výsledkem přesně domyšlených vládních zákonných úprav nebo výsledkem neúmyslných chyb v daňových paragrafech a souvisejících zákonech.

Tax evasion je pokládán za nelegální praktiky, kdy se osoba, společnost nebo organizace úmyslně vyhýbá placení skutečné daňové povinnosti. Tyto nelegální činnosti jsou obecně předmětem obvinění a značné sankce. Je potřeba dodat, že ne všechny úniky musejí být hned klasifikovány jako podvodná činnost. Některé úniky mohou vyplývat spíše z neznalosti, nedostatečné informovanosti, nepřehlednosti daňových zákonů a rozdílnými výklady zákona. Velmi častá je pro poplatníky tzv. racionální neznalost. Poplatník racionálně usoudí, že získávání daných informací je pro něj nákladné, a proto raději podniká v neznalosti.

¹ Zákon č. 140/1961 Sb. Trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

První skupina aktivit, jež vedou k minimalizaci daňové zátěže, nazýváme efektivní daňová optimalizace. Tento pojem můžeme také definovat jako různé slevy, osvobození, volba formy odpisů aj., které byly včleněny do daňových zákonů se záměrem zvýhodnit konkrétní skupinu poplatníků. Jde tu především o využívání rozdílné výšky daňového zatížení v různém ekonomickém prostředí. Například společnost se sídlem v České republice založí dceřinu společnost v daňovém ráji, tedy v zemi s nižší sazbou daně z příjmů právnických osob. Přes tuto společnost pak realizuje své obchodní aktivity.

Druhá skupina se zaměřuje na daňové úniky, tedy na nelegální aktivity. Nejstarším daňovým únikům patří nepřiznání příjmů např. z pronájmu bytů, nepoužívání registračních pokladen, případně nevystavování jiných účetních dokladů, falšování účtových dokladů. Zde patří i činnosti od manipulace s daty zdanitelného plnění, přes falšování knihy jízd, změny množství nebo ceny dodaného zboží a služby, až po různé fiktivní doklady, smlouvy bez reálného zdanitelného plnění. Podnikatel si pomocí daňového úniku může nadhodnotit daňové výdaje nebo úplně či částečně zatajit zdanitelné příjmy. Daňové úniky také překračuje hranice států. Některé státy považují za sídlo firmy místo její registrace, jiné pak místo centrály firmy. Podnikatelé tedy tohoto aspektu logicky využívají.

2.2 Daňové ráje

Obecná definice daňového ráje, stejně jako obecná definice daňového úniku, neexistuje. Jedná se především o stát či území, jehož zákony popř. soustava smluv o zamezení dvojího zdanění, umožňují nízké nebo žádné zdanění příjmů. Výsledkem je, že daný subjekt, jenž má sídlo v daňovém ráji, platí buď zcela nízké daně nebo neplatí žádné daně ze svých zisků. Podmínky pro registraci daného subjektu jsou v daňovém ráji velmi jednoduché, a proto je v některých zemích více registrovaných společností, než je obyvatel. Daňové ráje nejsou přístupné k mezinárodní výměně informací. Mezinárodní organizace se proto snaží zákonnými způsoby zabránit přesunu zisku do daňových rájů. K výše popsaným způsobům řadíme například:

- srážkové daně u zdroje příjmů,
- použití cen obvyklých při transfer pricingu,
- zdanění stálých provozoven,
- uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, aj.

Daňové ráje jsou předmětem mnoha daňových kontrolorů a jejich základní hrozba nespočívá jen v ušetřených daních a finanční úspoře. Velkým problémem je napojení na praní peněz a mezinárodní terorismus.

Příčinou využívání daňových rájů může být nastolený daňový systém země, daňová kultura a etika ve státě a v neposlední řadě výše daňových sazeb.

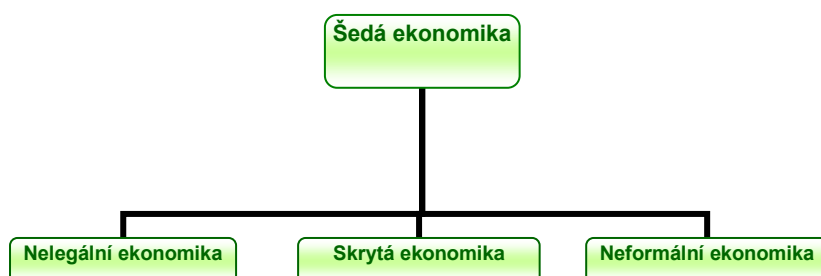
V roce 2000 zveřejnila OECD² seznam 35 finančních center, které považuje za daňové ráje. Jedná se o tyto státy: Americké Panenské ostrovy, Andorra, Anguilla, Antigua a Barbuda, Aruba, Bahamy, Bahrajn, Barbados, Belize, Britské Panenské ostrovy, Cookovy ostrovy, Dominikánská republika, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Jersey, Libérie, Lichtenštejnsko, Maledivy, Man, Marshallovy ostrovy, Mauritius, Monako, Montserrat, Nauru, Nizozemské Antily, Niue, Panama, Samoa, Seychely, Sv. Lucie, Sv. Kryštof a Nevis, Sv. Vincent a Grenadiny, Tonga, Turks a Caicos, Vanuatu. Po roce 2002 již zůstalo jen 7 států, které odmítaly spolupráci s OECD: Andorra, Libérie, Lichtenštejnsko, Marshallovy ostrovy, Monako, Nauru a Vanuatu, ostatní státy se zavázaly spolupracovat s OECD a srozumitelně prezentovat daňové politiky.

Objektem opakujících se odborných sporů je hranice mezi legálním a nelegálním daňovým únikem. Dvojnásobně to pak platí při umísťování kapitálů v daňových rájích.

2.3 Stínová ekonomika

Stínová nebo šedá ekonomika je jistě fenomén, který se v určitém rozmezí objevuje ve všech druzích ekonomiky. Zpravidla jde o odezvu občanů na postup státu například v oblasti vysokého zdanění nebo velké míry byrokracie. Stínová ekonomika tedy těsně souvisí s daňovými úniky. V diagramu č. 1.2. uvádíme 3 hlavní typy stínové ekonomiky :

Diagram č. 1.2.



² http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

2.4 Podvod v oblasti DPH

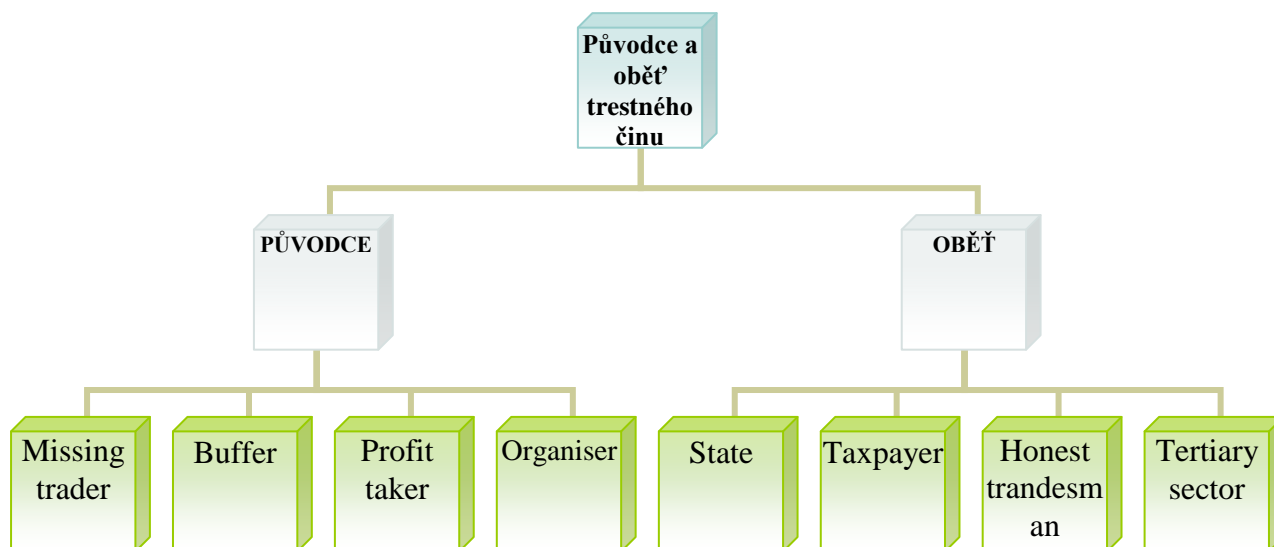
Podvody v oblasti DPH také jinak nazýváme Karuselový podvod. Jde o všeobecný termín, který se týká okružního pohybu zboží v podvodném schématu. K danému okružnímu pohybu zboží nedochází vždy a není to pokaždé podstatný prvek podvodu. Proto je tedy mnohem účinnější hovořit o organizovaném podvodu v oblasti DPH, jež může být definován tímto obecným způsobem :

Je to podvod spáchaný s využitím systémů nebo mechanismů, který má za cíl vyjmout sebe sama z platby DPH (získáním nadměrného odpočtu nebo neuhrazením daňové povinnosti) pomocí vykonstruovaných schémat společností, které operují v mezinárodním kontextu.³

2.4.1 Účastníci podvodu na dani z přidané hodnoty

Podvod na DPH je klasifikován jako trestný čin. U trestného činu lze rozlišovat původce a oběti tohoto trestného činu. V uvedeném diagramu č. 2.2. jsou detailně popsáni původci a oběti trestného činu.

Diagram č. 2.2.



³ definice podle evropského úřadu proti podvodům (OLAF)

Missing trader

Jde o nejdůležitějšího původce v podvodných řetězcích. Je to článek, který neplní své daňové povinnosti v oblasti DPH. Rozlišujeme 3 typy missing traders.

1. Tito původci často nemají účetní evidenci a nepodávají přiznání k DPH. Velmi rychle přitáhne pozornost finančních úřadů.
2. Podávají přiznání bez údajů, což má ukázat, že nebyla rozvíjena žádná ekonomická činnost. Cílem tohoto nulového přiznání je zdržet okamžik, kdy bude podvod odhalen. Pozornost kontrolních orgánů bude použita pouze v případě rozporu mezi daňovým přiznáním a činností společnosti.
3. Podávají daňové přiznání k DPH, ale neberou ohled na další závazky- neplatí daň. Konečným záměrem takového jednání je pozdržet okamžiky, kdy bude podvod odhalen.

Organizace, které jsou využívány jako missing trans, mohou být buď nedávno založené společnosti, nebo společnosti, které jsou nečinné a náhle začaly vykazovat ekonomickou činnost. Vytváření nových organizací zahrnuje řadu administrativních povinností – přihlášení k registraci DPH - a další nevýhody. Mnoho organizátorů podvodů dává přednost nečinným organizacím, které nepřitahují velkou pozornost úřadů.

Úmysl této podvodné činnosti spočívá v nezaplacení dlužné částky DPH. Výsledkem je pak umožnit dalším článkům v podvodném řetězci uplatnit nárok na odpočet.

Organizátora řetězce podvodů můžeme ztotožnit s osobou, která stojí na okraji společnosti, slíbí rychlé a značné příjmy. Jestliže se nenajde pro potřeby podvodu nastrčená osoba, jsou v tomto případě použity nepravdivé identity pro vytvoření chybějícího obchodníka. Tato nastrčená osoba po pár měsících zmizí, sídlo společnosti je opuštěno a správní nebo soudní úřady poté mnoho informací nenaleznou.

Buffer

Organizátoři podvodu upotřebí tuto společnost, aby znemožnili odhalení podvodu. V toku faktur je Buffer teoreticky za chybějícím obchodníkem a vkládá se mezi články missing trader a broker, aby toho druhého maskoval. Buffer dodržuje své závazky v oblasti DPH. Platí si své daňové povinnosti v daném čase.

Broker nebo Profit taker

Tito dva původci jsou speciální formy článku Buffer. Jde o poslední článek ve fakturačním řetězci. Zásobuje se od organizátorů podvodu, těží z nízkých cen, které mohou poskytnout a prodává ihned zboží na národním trhu. V určitých případech se zboží může exportovat do ostatních členských zemí.

Organiser

Organizátor je centrální postavou v karuselovém podvodu na DPH. Realizuje celý řetězec podvodu a zastírá se pomocí nastrčených osob a článků Buffer. V některých situacích slouží organizátor také jako Broker nebo organizátor zisku Profit taker, udržuje účetní evidenci a respektuje své závazky na DPH. Tvzení organizátora vždy bude, že koná pouze v dobré víře a prokáže se svou daňovou evidencí. Tato evidence pak bude tvořena z faktur od chybějících obchodníků a od nárazníkových členů.

State

Přímou obětí jsou veřejné finance. Veřejné finance ztrácí velkou část příjmů z DPH právě kvůli organizovanému podvodu na DPH.

Taxpayer

Poplatník daně je vedlejší obětí organizovaného podvodu na DPH. Za každý nákup zboží platí konečný odběratel DPH. Účelem je, aby tato částka nejdříve přišla do veřejných financí, kde je použita pro chod státu. Kvůli organizovanému podvodu zůstává určitá část peněz v rukou podvodníků a nedostane se do veřejných financí

Následným důsledkem je pak nedůvěra občanů ve schopnost státních organizací řídit stát. Jestliže je stát zasažen touto újmou v podobě organizovaného podvodu na DPH, bude muset vynahrazovat jinou formou daňové zátěže. Daňový poplatník tedy zaplatí méně daní, jestliže bude možné bojovat proti organizovanému podvodu na DPH efektivně.

Honest tradesman

Na základě podvodného jednání je zboží přiváděno na trh s nedostižnými cenami, což patrně dovolí podvodným společnostem zvítězit a přebrat notnou část trhu. Není dodrženo normální fungování trhu a bezúhonné organizace, která plní své daňové povinnosti, utrpí škodu. Posléze jsou tyto společnosti porovnávány s volbou, zda zastavit nebo se zúčastnit obchodování. Pořadatelé zkoušejí včlenit účastníky na trhu do jejich podvodných aktivit, aby

tak zvýšili své podíly na trhu. Vážné následky a riziko může způsobit spolupráce se společnostmi, které netolerují své závazky k DPH. Bezúhonní obchodníci mohou požadovat náhradu škody, kterou způsobí konkurenti, jež neplatí daně. Obchodník se tak vystavuje správním nebo trestním sankcím.

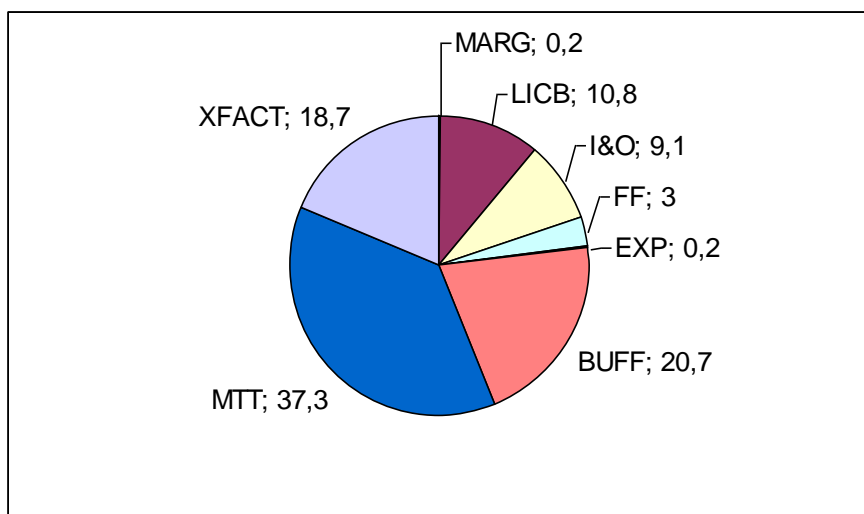
Tertiary sector

Do této skupiny patří mimo jiné banky, směnárny a účetní a svěřenské společnosti. Vyjmenované podniky poskytují služby osobám se zločinnými úmysly, mohou utrpět škodu organizovaným podvodem na DPH.

2.4.2 Charakteristický způsob a postup činností daňových úniků v oblasti DPH

Téměř 98 % karuselových případů může být rozděleno do způsobů provedení. Tento fakt určil rozbor záznamů z let 2000 až 2003. Daná analýza se podrobně věnovala identifikacím, které byly následně shromážděny podle jejich způsobů provedení. Díky této identifikaci mohl být předpovězen nezákonný zisk. Uvedený diagram č. 3.2. nám pak ukazuje dané výsledky.

*Diagram č. 3.2. : Roztřídění podle způsobu provedení v defraudovaných částkách
(Zdanění v letech 2000 a 2003)*



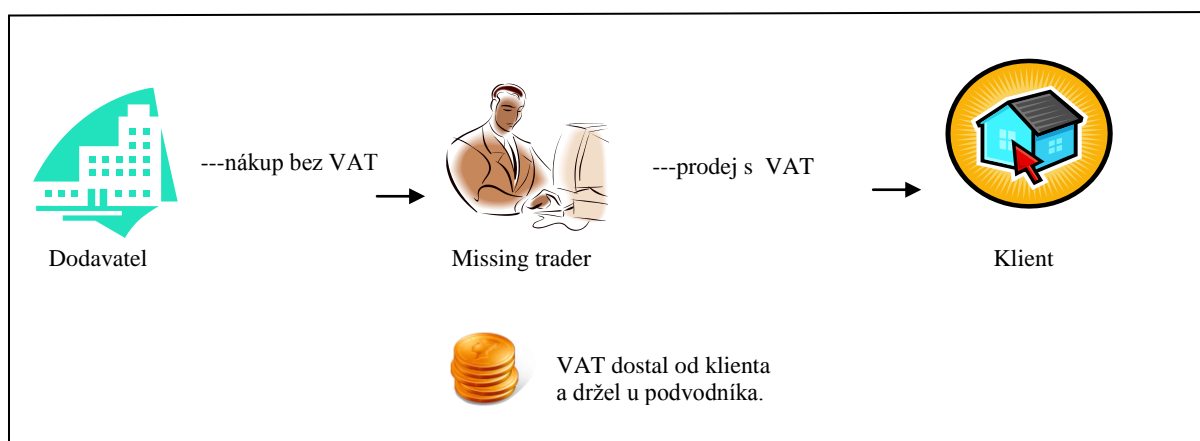
Zdroj: Evropský úřad proti podvodům (OLAF)

Vysvětlení zkratk použitých v diagramu:

- MTT: Defraudant (Missing trader);
- BUFF: Buffer a Profit taker;
- XFACT: Gross-invoicer;
- LICB: Falešné intra-komunitární dodání;
- I&O: In-& outers-conduit companies;
- FF: Falešné faktury nebo akomodační faktury;
- EXP: Falešné exporty (mimo EU)
- MARG: Podvod na zdanění marže;

2.4.2.1. Podvodník nebo Missing trader (MTT)

Diagram č. 4.2. Princip Missing trader



Zdroj: vlastní zpracování

Diagram č. 4.2. vysvětluje princip Missing trader. V karuselových řetězcích je obvyklým aktérem podvodník. Podvodník se již na jednotném trhu objevoval od roku 1993, kdy byla zavedená dočasná soustava DPH – Transient VAT Scheme (přechod zboží mezi státy ES).

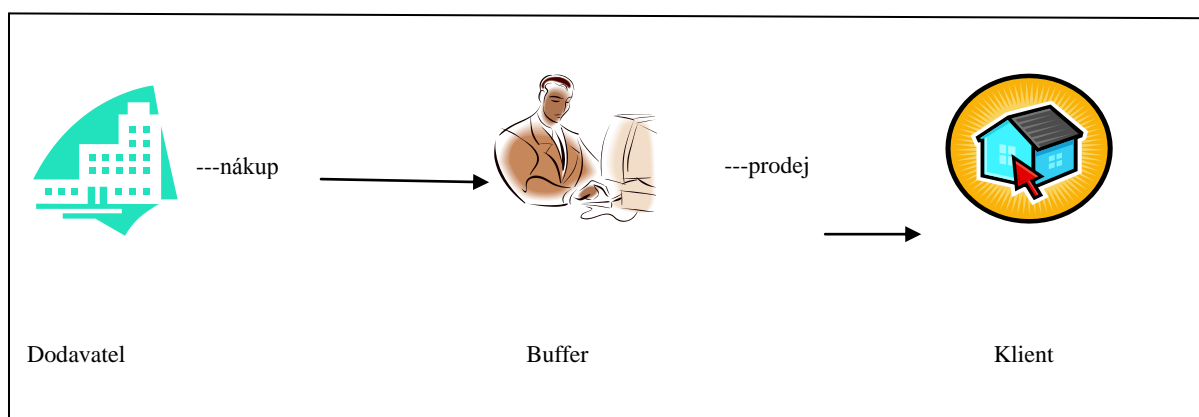
Tento systém DPH dovoluje nakupovat v zahraničí bez placení DPH a prodávat na národním trhu s účtováním DPH. Zúčtovaná částka DPH se nikdy neodvede do státní pokladny, ale zůstane v držení daného podvodníka. Podvodníka můžeme také nazvat jako Missing trader, který funguje jako mezera v řetězci systému DPH. Tento systém umožní

nepoctivým účastníkům prodávat zboží na národním trhu se ztrátou. Logicky tedy musí prodat maximum za minimální čas. Daný systém je velmi jednoduchý, a proto často používaný.

Největší podvody se odehrávají právě v této kategorii. Opravdový organizátor jedná pouze přes své zástupce a nastrčené osoby. Některé nové metody detekce podvodů mohou odhalit podvodníka již do 3 měsíců od uskutečnění trestné činnosti. Následné kroky jsou pak zrušení registrace a jeho čísla plátce DPH.

2.4.2.2. Buffer and profit taker (BUFF)

Diagram č 5.2. Princip fungování BUFF



Zdroj: vlastní zpracování

V této oblasti jsou identifikovány dva typy spolupracovníků:

- Buffer

Jednou z jeho rolí je oklamat vyšetřující orgány. Klamání spočívá ve vyhotovení věrohodných faktur, které se v konečné fázi ocitnou u zavedených obchodníků.

- Profit taker

Segmenty Buffer nalezneme na konci řetězce. Tyto články budou v zemi dodávat zboží do zahraničí. Výsledkem je získání odpočtu nebo snížení dluhu DPH. Názorně je tento systém popsán v diagramu č. 5.2.

Zastavení tohoto zločinu je možné pouze soudním vyšetřováním, proto je velmi důležitá doba existence.

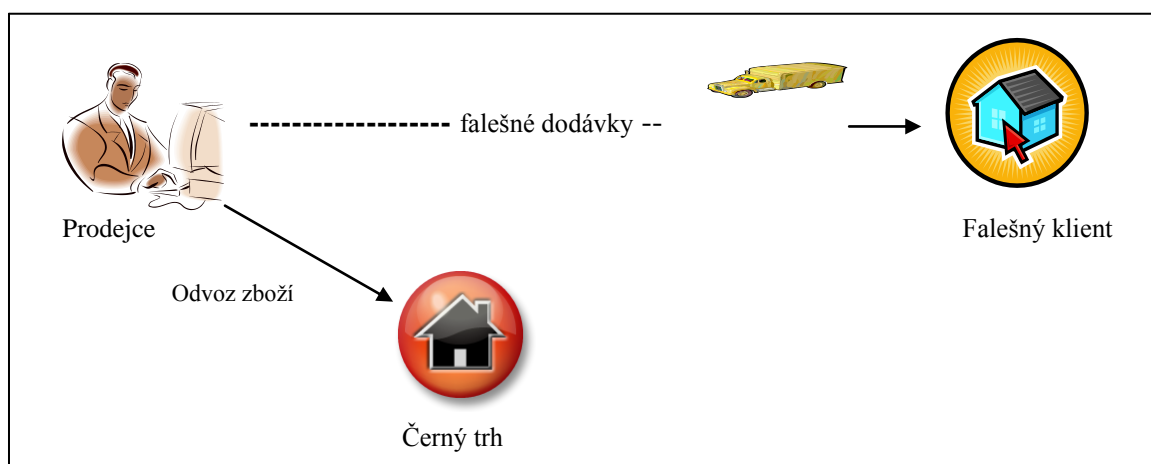
2.4.2.3 Gross-invoicer XFACT

Základním principem této techniky je přidávání fiktivních operací. Cílem principu je zakrytí nákupních operací v zahraničí a prodejní operace na národním trhu. Pod pojmem fiktivní operace si můžeme představit falešné národní nákupy a dodávky v rámci společenství. Daňové přiznání s minimální částkou DPH k zaplacení je právě výsledkem podvodného snažení.

Metody odhalení tohoto podvodu byly v minulosti velmi neefektivní. Brzké detekci pomohlo zavedení tzv. „datamining“, které poskytlo téměř okamžité odhalení. Dané složky jsou součástí největších podvodů a jejich způsob provádění zastřešují pouze osoby s velmi úzkou specializací a znalostí této aktivity.

2.4.2.4 Falešné dodávky v rámci společenství (False intra-Community deliveries) LICB

Diagram č. 6.2. Princip fungování falešných dodávek



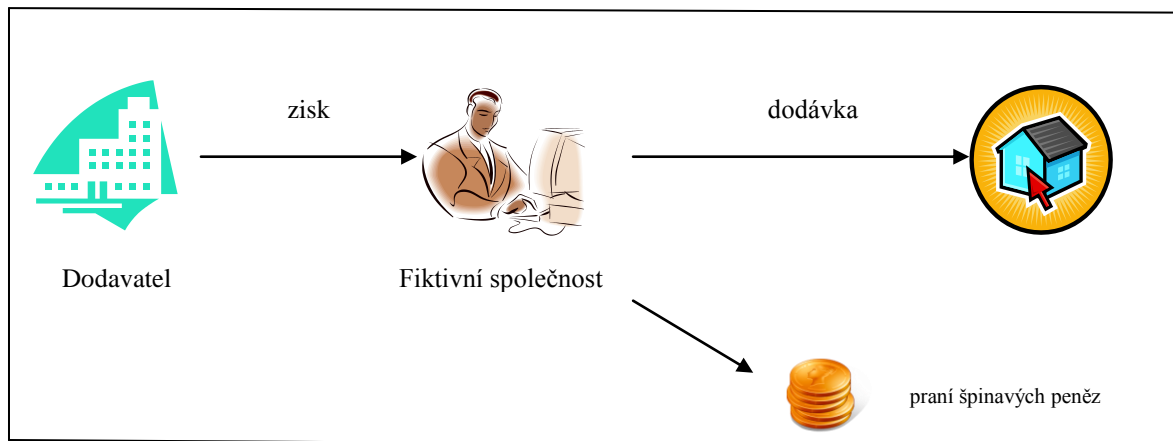
Zdroj: vlastní zpracování

Působení tohoto systému bylo velmi zjednodušeno a to pomocí nastolení jednotného trhu v roce 1993. Díky zánikům hranice nebyla již nutná dopravní evidence a nyní postačí pouze platné DIČ. Pomocí DIČ mohou být dodávky osvobozeny od daně. I přesto, že je zboží prodáváno na černém trhu ve vlastní zemi, je uváděno, že je zboží dodáváno do jiného členského státu unie. Diagram č. 6.2. znázorňuje princip fungování falešných dodávek.

Ve světovém trendu a díky posledním událostem došlo k vzestupu používání daného systému.

2.4.2.5 In - & outer (I&O) / conduit company

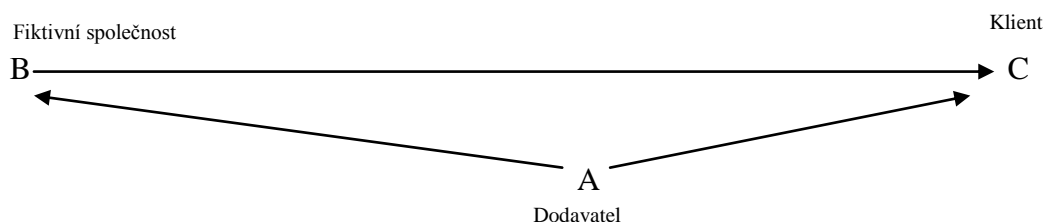
Diagram č. 7.2. Princip fungování I&O



Zdroj: vlastní zpracování

Podstatou tohoto systému je založení organizace, která má důležitou úlohu v podvodném jednání v ostatních členských státech unie. Základem této metody jsou soustavné dodávky, kde dochází k dokonalému ukrytí ilegální činnosti se zákazníky a dodavateli, a to pro organizace missing trader, které mají sídlo v jiných členských státech unie. Princip fungování je znázorněn v diagramu č. 7.2. V určitých případech je zboží původem ze země, kam se následně dodává. V dalších případech může docházet k falešným trojstranným operacím, které nám ukazuje diagram č. 8.2.:

Diagram č. 8.2.



Do společností A a C je dodáváno přímo. Důvodem je skutečné provedení transportu nebo zboží do země, kde nikdy provedení transportu nedošlo a to v případě, že není možné dodávky zdůvodnit.

Jediným efektivním prostředkem k odstranění podvodného jednání je soudní vyšetřování na základě porušení zákona ve spojitosti s praním špinavých peněz. Dalším

důležitým prostředkem může být nasazení důkladného monitoringu. Výsledkem tohoto opatření je odstranění Missing traders v daných členských státech (viz projekt EUROCANET⁴)

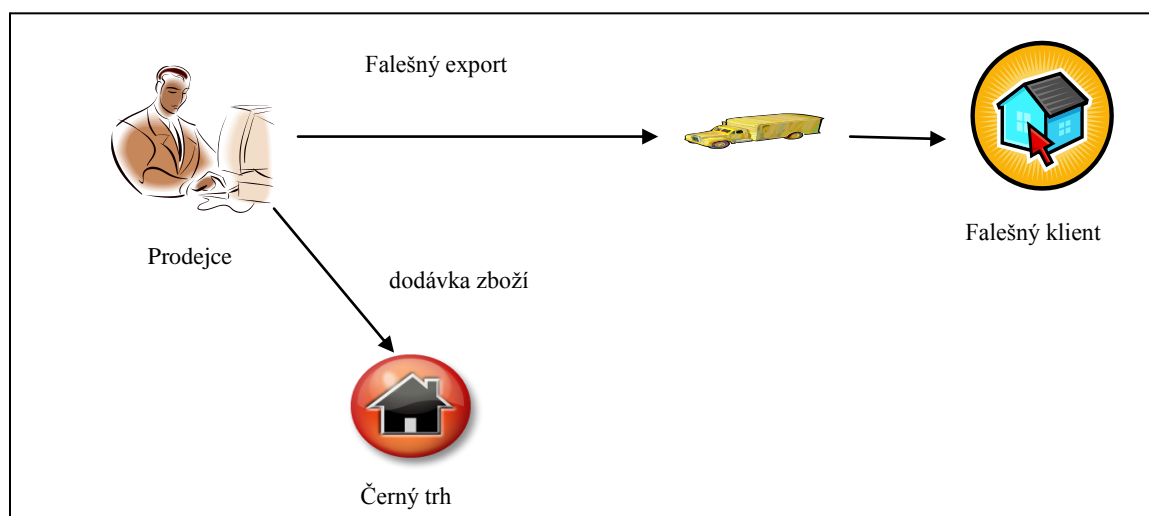
Nežádoucím efektem podvodu je ztráta příjmů z DPH v jiných členských státech Evropské unie, přičemž ústřední místo je ve vlastní zemi.

2.4.2.6 Falešné faktury (False invoices) (FF)

Odhalování vydávání falešných faktur je velmi obtížné, protože je tento jev velmi rozptýlený. Metoda falešných faktur je již rozšířená, ale je nezvyklá ve spojitosti s organizovanou kriminalitou. Používání falešných faktur je tedy více spojeno s tradičním podvodem než s organizovanou kriminalitou.

2.4.2.7 Falešné exporty (False exports) (EXP)

Diagram č. 9.2. Princip fungování False export



Zdroj: vlastní zpracování

Základním cílem je osvobodit zboží od daně pro export a ve skutečnosti je prodáno na národním trhu a to buď na černém trhu nebo pomocí falešných faktur, což je zřejmé z diagramu č. 9.2. V tomto modelu mohou existovat hranice, což znamená, že může dojít k vyhotovení falešných celních dokladů, použití falešné pečeti a zfalšování přepravních dokladů. Podvod falešného exportu zahrnuje velmi mnoho porušení, která jsou velmi brzo odhalena.

⁴ EUROCANET- akvizice v rámci společenství přiznání DPH

2.4.2.8 Podvod na zdanění marže

S tímto systémem podvodného jednání se setkáváme v automobilovém průmyslu, kde existuje speciální soustava zdanění. Na tyto vozidla nebylo uplatněno žádné právo na odpočet, ale jsou opět prodávány. Rozdílnost zdanění spočívá v neaplikování daně na celkovou cenu, ale zdanitelná částka je vypočtena pouze na marži, která je realizovaná prodejcem.

Nejčastější metodou systému je získávání luxusních automobilů v jiných členských zemích, které zde byly krátkodobě pronajaty. Tyto vozy pocházejí od leasingových společností, které je dále prodávají po dobu 6 - 12 měsíců.

3 Vývoj společného systému DPH v rámci vnitřního trhu Evropské unie

Kapitola zahrnuje informace o historickém vývoji daně z přidané hodnoty, její sazby v členských zemích Evropské unie. Popisuje také základní informace o vnitřním trhu a jeho spojitost s vývojem daně z přidané hodnoty. V rámci legislativy se kapitola zabývá i základními právními akty, které daň z přidané hodnoty ovlivňují.

3.1. Daň z přidané hodnoty v zemích Evropské unie

Zvyšování počtu členských zemí Evropské unie a související globalizace působí na daňové systémy a fiskální politiky daných zemí. Chod Evropské unie je spjat s jednotným vnitřním trhem, který je vymezen jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém jsou zajištěny čtyři svobody, tj. volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.⁵ Podle odlišných faktorů – ekonomických, historických, sociologických – dochází k uspořádání daňových systémů, které uplatňují členské státy. Úsilím ani funkcí Evropské unie není sjednocování národních systémů daní, ale zabezpečení srovnatelnosti ve shodě se smlouvami vydanými ES.⁶

Harmonizace daňového systému je součástí primárního práva ES v Římských dohodách z roku 1957, kde není povoleno ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží, není dovoleno také dávat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká byla z něj zaplacená a podporovat úlevami na přímých daních domácí vývozce.

V roce 1954 zavedla Francie jako první země daň z přidané hodnoty. Dalších pět států z původní šestice zakládajících států používaly systém daně z obratu. V rámci následujícího rozvoje došlo k radikálnímu rozhodnutí, že všechny členské země musí začít používat systém nepřímých daní. Následně se začal používat systém daně z přidané hodnoty a to ve všech členských státech. Pokud by bylo ponecháno více druhů těchto nepřímých daní – daň z přidané hodnoty, daň z obratu, musely by státy při obchodování aplikovat velmi složitý systém náhrad. Následná kontrola systému by byla pak příliš obtížná.

První zvraty začaly v roce 1968 a to přechodem daně z obratu na daň z přidané hodnoty. Tyto změny musely být učiněny jednorázově a po sobě, rychlá adaptace změn se neosvědčila. Proto byla zavedena dočasná opatření, která obsahovala:

- určení minimální snížené sazby 5% a to na předem vybrané zboží

⁵ Šíroký, J. Daně v Evropské unii, 2006, s.21

⁶ Daňová politika patří mezi politiky se sdílenými kompetencemi. Členské země mohou vydávat vlastní legislativu jen tehdy, pokud zde již neexistuje společná evropská úprava, případně jako doplněk k ní.

- rozhodnutí, které stanovilo používání pouze jediné standardní sazby a jedné či dvou sazeb snížených
- předpis minimální standardní sazby daně z přidané hodnoty bez stanovení horní hranice, výše standardní sazby byla 15%.

Hlavní důvody pro zavedení daně z přidané hodnoty:

- odstranění zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy
- systém daně z přidané hodnoty je jednoduchý a neutrální a to za podmínek, pokud je daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb ⁷
- částka daňového zatížení zboží je známá při použití daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě; poté může dojít k vyrovnání dané částky
- použití daně z přidané hodnoty u zboží nese stejné daňové zatížení a to bez ohledu na délku distribučního a výrobního řetězce ⁸
- vytvoření společného trhu, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh. Společný trh by měl být vytvořen s poctivou hospodářskou soutěží
- zrušení činitelů, které nenarušují předpoklady hospodářské soutěže a to na úrovni členských států a Evropského společenství⁹

Uskutečnění úmluvy o společném používání daně z přidané hodnoty nebylo zřejmě příliš jednoduché. Uběhlo 10 let od Římských dohod 1957 až k První směrnici po daň z přidaného hodnoty. Shodná doba pak uplynula mezi První směrnicí a Šestou směrnicí. V praxi se nepodařilo uskutečnit některá přesvědčení a ideje, které by následně ulehčily obchodování mezi státy. Jde především o akceptování principu země původu namísto principu spotřeby. Podstata principu země spotřeby spočívá v tom, že daň se vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění. Daň z přidané hodnoty se ve státě určení vybere a to buď celním úřadem nebo ji bude povinen do vstupu zahrnout plátce daně. Princip původu znamená, že daň z přidané hodnoty se vybere už v zemi, ze které se dodává.

⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. (5)

⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. (7)

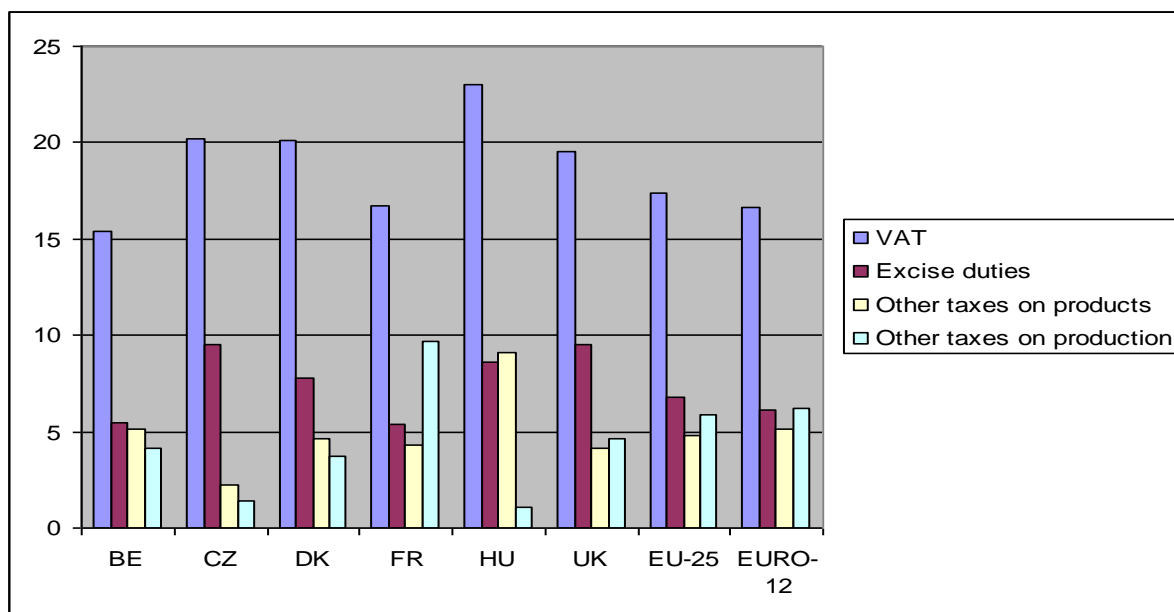
⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. (4)

Důležitost daně z přidané hodnoty má rostoucí charakter a to už od doby jejího zavedení v roce 1967. Tato významnost je dána fiskálními důvody, snadností výběru daně a skrytým daňovým břemenem.

Daň z přidané hodnoty je obecná spotřební daň, která je přímo úměrná ceně zboží a služby. Počátečním impulsem pro harmonizaci daně z přidané hodnoty v Evropských společenstvích byla První a Druhá směrnice o dani z přidané hodnoty. Tyto dvě směrnice měly význam při zavádění daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích Evropských společenství, nicméně v roce 1973 bylo vytvořeno 9 poměrně nezávislých národních systémů daně z přidané hodnoty. Dané systémy se mezi sebou odlišovaly úpravou zdaňování zemědělství, také rozsahem a podmínkami osvobození od daně, vrácením DPH při dovozu a podstatným rozdílem bylo různé zdaňování služeb.

Nepřímé daně tvoří cca 35 % ze všech státních příjmů v EU – 25(27), což ilustruje graf č.1.3., který ukazuje výši vybraného DPH v jednotlivých zemích Evropské unie.

Graf č. 1.3.: Nepřímé daně v EU



Zdroj: European Commission (2006)

3.2 Daňové systémy v Evropské unii

V Evropské unii je zodpovědnost za daňovou politiku převážně spjata s členskými státy, které mohou delegovat některou z centrální, regionální nebo místní úrovně, jež závisí na administrativní struktuře vlády. Evropská unie hraje pouze vedlejší roli v daních

a sociálním zabezpečení. Její zaměření není standardizované národním systémem a příspěvkům, ale jednoduše k ujištění, že jsou kompatibilní se smlouvami a ustanoveními.

Veřejný rozpočet by měl být podle požadavků Evropské unie financován z vlastních zdrojů. Tyto vlastní zdroje se skládají ze zemědělských daní, z příjmů z DPH a to procentem, které je vypočítáno z harmonizovaného základu daně.

V jednotném trhu je důležité vidět členské státy v takovém daňovém opatření, aby nebránily volnému pohybu služeb a kapitálu nebo nenarušily konkurenci. Pokrok v harmonizaci a koordinaci daní byl v rámci okolností pomalý, ale můžeme ho označit jako očekávaný vzhledem k problému a skutečnosti významné změny legislativy.

Základními prvky daňových systémů v Evropské unii jsou daně a příspěvky sociálního zabezpečení. Jeden z hlavních faktorů k určení rozdílů mezi systémy je celkový objem daní a příspěvků.

3.3 Jednotný vnitřní trh

Jednotný trh můžeme vnímat jako jeden z největších úspěchů Evropské unie. V roce 1992 Společenství dokončilo uskutečnění čtyř svobod a tím odstranilo hranice a vznikl vnitřní trh. Hlavním cílem programu vnitřního trhu bylo zvýšení ekonomické prosperity a také přispění k užšímu spojení národů. Za posledních 20 let se díky existenci vnitřního trhu podařilo¹⁰:

- odstranit 70 miliónů celních dokladů
- počet akvizic a fúzí se ztrojnásobil
- při mezinárodní dopravě ušetřeno 3% nákladů
- investice v letech 1985-1990 vzrostly o třetinu
- v časovém horizontu 1986-1990 bylo vytvořeno 9000 pracovních míst
- růst se každoročně zvyšoval

Jednotný trh se doposud nestal jednotným hospodářským místem. Například veřejné služby jsou stále stanovovány právními předpisy. Jednotlivé země Evropské unie do velké

¹⁰ *Europarlament, Fact Sheets on the European Union, Part III, 3.1.0, www.europarl.eu.int;
Sdělení Komise, Jednotný trh pro Evropu ve 21.století, Brusel, listopad 2007*

míry odpovídají za volbu daní a sociální politiku. Vnitřní trh podporuje hodně spřízněných politik, které byly v minulé době v Evropské unii zavedeny. Pomáhají zabezpečit, aby liberalizace trhu měla užitek mnoho spotřebitelů a firem.

3.4 Princip země původu

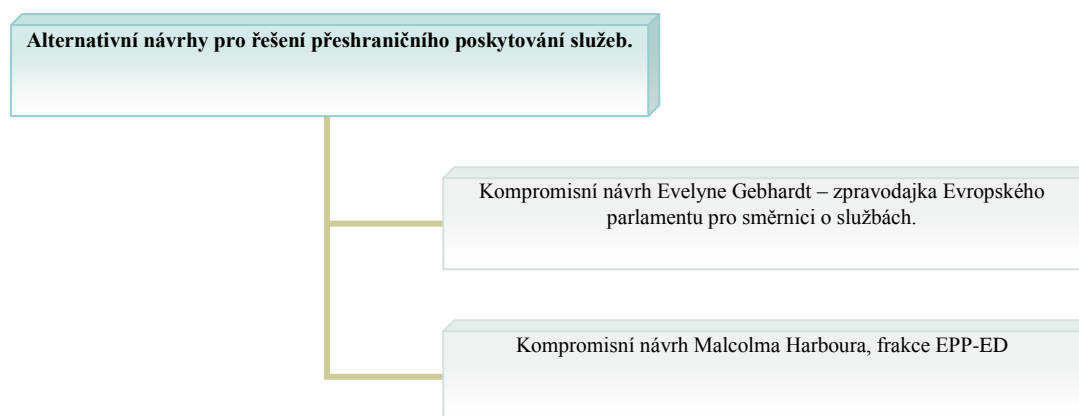
Princip země původu je jedním z nejdiskutovanějších témat návrhu směrnice o službách a vnitřním trhu Evropské unie. Tento pojem není v právu Evropské unie nový, používá se v rozdílných odvětvích jako například v oblasti elektronického obchodu, televizního vysílání apod. Na jeho principu se poskytovatel služeb řídí právním řádem té země, kde je umístěn. To platí i v případech, kdy vyvíjí aktivity v jiném členském státě. Jde především o jistá ustanovení národního práva, která se vztahují do tzv. koordinované oblasti. Do koordinované oblasti můžeme zařadit požadavky, jež se vztahují k přístupu k činnostem nebo výkon – požadavky na chování poskytovatelů služeb, kvalitu a obsah poskytované služby, reklamu.

Princip země původu znázorňuje významný prostředek k odstranění bariér a usnadnění volného pohybu služeb mezi členskými státy. Je nutné lépe vyjádřit koordinovanou oblast a výjimky z tohoto principu a to tak, aby byla udržena právní jistota a ochrana spotřebitelů, pracovníků.

Řešením přeshraničního poskytování služeb nemusí být pouze princip země původu. Existují i jiné alternativní návrhy, které byly předloženy Evropskému parlamentu v průběhu jednání ke směrnici.

Alternativní návrhy pro řešení přeshraničního poskytování služeb jsou znázorněny v diagramu č. 2.3.

Diagram č. 2.3.



Zdroj: <http://www.bussinesinfo.cz/>

3.4.1 Kompromisní návrh Evelyne Gebhart

Tento návrh dělí činnost poskytování služeb na dvě oblasti. První oblastí je přístup k činnosti poskytování služby a druhá oblast je samotný výkon činnosti poskytované služby. Členské státy, kde je daná služba poskytována, mohou uplatňovat požadavky, které přísluší přístupu k činnosti, ale za podmínky, kdy jsou odůvodněné veřejným zájmem a jsou uplatněna nediskriminačně.

V žádné legislativě Evropských společenství se neobjevuje rozdělení na přístup a výkon ke službě. Může být velmi těžké rozlišit v konkrétních případech, jestli se požadavek týká přístupu nebo výkonu služby. Návrh by navíc umožnil zadat překážky, které jsou již podle legislativy zakázány.

3.4.2 Svoboda poskytování služeb – kompromisní návrh Malcolm Harbours

Podstatou tohoto návrhu je princip vnitřního trhu – „svoboda poskytování služeb“. Svým charakterem je princip velmi podobný principu země původu. Poskytovatel se bude při obchodu řídit právem státu usazení, pokud jde o přístup a o výkon ke službě.

Tento návrh s v mnohém podobá původnímu návrhu Komise. Jeho definice je lépe popsána. Navržené znění vymezí dobrý základ pro další jednání o výsledné podobě poskytování služeb.

3.5 Směrnice ES, které se týkají daně z přidané hodnoty

První směrnicí týkající se daně z přidané hodnoty, byla směrnice č. 67/227/EEC. Tento právní dokument je stále v platnosti a Soudní dvůr z ní stále odvozuje vetování možného příjmu nových nepřímých daní, které by konkurovaly dani z přidané hodnoty v členských zemích Evropské unie. Směrnice definovala daň z přidané hodnoty jako všeobecnou daň ze spotřeby, která je určena procentem z prodejní ceny. Vymezila záměr zavést daň z přidané hodnoty ve všech členských zemích Evropské unie a to k 1.1.1970. Tento termín však nebyl dodržen a dalšími směrnicemi byl termín odkládán.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC se zabývala definováním hlavních pojmů, které se daně týkají a vymezením předmětu daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty byla ve směrnici uplatňována při dovozu zboží a na úplatné dodání zboží a služeb. Směrnice platila do roku 1977.

Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodloužila Belgii lhůtu pro zavedení daně z přidané hodnoty do roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/40/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC prodloužily časový limit Itálii do roku 1973.

Šestá směrnice č. 77/388/EEC, která měla a má být primární písemností při harmonizaci daně z přidané hodnoty. K 31.12.2005 byla 39krát novelizována.

K 1.1.2007 vznikla směrnice č. 2006/112/EC, která přebrala věcný obsah směrnice č. 77/388/EEC.

Další směrnice, které souvisejí a navazují na výše zmíněné, jsou uvedené v následující tabulce č. 3.3.

Tabulka č. 3.3. Navazující směrnice týkající se daně z přidané hodnoty

	Číslo směrnice	Popis obsahu
Osmá směrnice	č. 79/1072/EEC popřípadě třináctá směrnice č. 56/560/EEC	<i>Zaměřují se na vrácení daně z přidané hodnoty osobám mimo území členských států Evropských společenství.</i>
Desátá směrnice	č. 84/386/EEC	<i>Věnuje se místu zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí.</i>
—	č. 91/680/EEC	<i>Odstranila daňové hranice uvnitř Evropských společenství.</i>
—	č. 92/77/EEC	<i>Vymezila s účinností od 1.1.1993 minimální sazby daně z přidané hodnoty.</i>
—	č. 79/799/ECC	<i>Vzájemná informační pomoc.</i>

–	Č. 91/680/EEC	<i>Ovlivnila režim vzájemné interakce systému daně z přidané hodnoty, a to zrušením daňových hranic, systém dovozů a vývozů je nahrazen intrakomunitárním plněním.</i>
---	---------------	--

3.5.1.1 Šestá směrnice č. 77/388/EC

Šestá směrnice měla být základním dokumentem pro harmonizaci daně z přidané hodnoty. Stanovuje, v jakém rozpětí mají státy svůj systém harmonizovat, nicméně konkrétní úprava je na jednotlivých členských státech. Tato směrnice byla již několikrát novelizovaná a je úpravou přechodnou. Přechodnost souvisí především s podmínkami a výjimkami, které si členské státy vyjednaly při vstupu do Evropské unie nebo při zavádění úpravy.

Důvody přijetí Šesté směrnice se uvádějí v její preambuli:

- postupné odstraňování omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu
- jednodušší možnost rozpoznání daňového dlužníka a to především u služeb, které jsou poskytované osobou, která je usazena v jiném státě
- zaručení stavu, aby společný systém daní z obratu neomezoval zboží ani služby podle původu; tímto pak může být dosaženo společného trhu, který umožňuje poctivou hospodářskou soutěž
- vymezení určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, zvláště co se týče dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb
- určení společného seznamu osvobození od daně; vlastní zdroje Společenství by pak mohly být vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech
- ujasnění a spojení konceptů „osoba povinná k dani“, „zdanitelné plnění“, „uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost“

Členské státy mohou aplikovat ve své národní úpravě jednu nebo dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty. Existuje rovněž jakýsi rejstřík zboží a služeb, u kterých státy mohou sníženou sazbu využít, aby byla zachována harmonizace. Jde především o potraviny a nealkoholické nápoje, dodávky vody, léky a zdravotnické potřeby a přepravu osob, noviny

a časopisy, vstupné na výstavy, koncerty, do divadla, kina, zábavních parků a podobné akce, TV vysílání, autorská díla za honorář, dodávky stavebních prací za účelem bydlení, zboží a služby využívané v zemědělské výrobě (semena, sazenice apod.), ubytovací služby (hotely, campinky atd.), vstupné na sportovní akce, využití sportovních služeb (posilovny, bazény atd.), zboží a služby poskytované organizacemi registrovanými v členských státech jako "charity", kremace a pohřby, poskytování zdravotnických a lázeňských služeb a služby spojené s čištěním ulic, likvidací odpadu atd.

Podle této směrnice **nemůže být snížená sazba daně z přidané hodnoty nula**. Některé státy však nulovou sazbu používají. V jiném případě existuje i stát, který sníženou sazbu nepoužívá a má pouze základní sazbu daně (Dánsko).

3.5.1.2 Určování místa plnění při poskytování služeb

Jde o jednu z poměrně komplikovaných oblastí. Tato část zákona se zabývá nejen poskytováním služeb plátcí v zemích Evropské unie v rámci tzv. třetích zemí, ale také poskytováním služeb osobami registrovanými v jednotlivých zemích Evropské unie a současně i zahraničními osobami ze třetích zemí tuzemských subjektů. Spletitost určování místa plnění je znásobená situací, kdy je nutné řádně určit druh služby, která se poskytuje. To bývá v praxi velmi pracné a náročné. Je to především způsobeno tím, že je místo plnění v zákoně definováno různým způsobem. V zemích Evropské unie v tomto směru vládne nesoulad a v brzké době se neočekává jakékoliv sjednocení.

3.5.1.3 Sjednocení sazeb v jednotlivých zemích Evropské unie

V současné době mají členské státy Evropské unie odlišné výjimky u dodávaného zboží a poskytování služeb. Tato situace vybízí k daňovým podvodům a spekulacím, protože různost sazeb v zemích je veliký. V příloze č. 1 lze porovnat tyto odlišnosti mezi jednotlivými členskými státy

Dle analýzy, kterou pravidelně připravuje Světová banka, IFC a PricewaterhouseCoopers¹¹, mnoho zemí pozměňuje svůj daňový systém. Změny se týkají především snižování daňové sazby, obměna způsobů plateb a odstranění administrativních překážek. Výsledkem zprávy bylo zjištění:

¹¹ Analýza má název Jak se platí daně 2009. Zpráva vychází ze zprávy Doing Business 2009. Analýzuje daňové systémy, pozoruje reformní jednání a měří výhodnost a klady systémů.

- PricewaterhouseCoopers došlo k zjednodušení daňových systémů u 36 zemí
- u 8 zemí se zmenšil počet daní placených podniky
- snížení sazby daně z příjmů právnických osob byla jedna z nejčastějších daňových reforem

Čtyři země Evropské unie se v umístily mezi 20 zeměmi s nejvýhodnějším daňovým systémem: Irsko (6), Dánsko (13), Lucembursko (14) a Velká Británie (16). Nejsložitější daňový systém má Itálie (128), Polsko (142) a Rumunsko (146).¹²

¹² Agentura PricewaterhouseCoopers; internetový zdroj: <http://www.pwc.com/cz/cze/main/home/index.html>

4 Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům

Tato kapitola se věnuje legislativním krokům Evropské unie, které mají dopad na odhalování daňových úniků. Součástí jsou také metody k odhalování, které se používají v členských státech, možnosti snižování daňových úniků a jejich hodnocení.

Daňové podvody jsou charakteristické latencí a řadí se mezi nejvíce frekventované trestné činy, kterými jsou způsobovány značné škody státu. Daňové úniky a s tím související povinnosti mají dopad takřka na každého obyvatele v produktivním věku a na podnikající fyzické a právnické osoby. Se zřetelem na tak široký okruh činitelů je jasná na jedné straně četnost páčání daňových podvodů, ale na druhé straně existuje zájem minimalizovat vlastní daňové zatížení. Notně složitá právní úprava daní často neposkytuje spolehlivý návod pro rozlišení nelegálních a legálních aktivit, proto každý daňový únik není trestným činem.

Neoddělitelnou částí páčání daňových deliktů je i porušení pravidel o nálepkách k označení zboží a povinnému označení lihu. Předmětem podvodu je zájem na kontrole pohybu zboží, který podléhá spotřebním daním, a také zájem státu na příjmu ze spotřebních daní. Ochrana se poskytuje pouze tuzemským nálepkám k označení výrobků.

Právo vybírat daně bylo privilegováným právem každého státu. V moderním názvosloví hovoříme o jednom ze základních znaků národní suverenity státu. Evropská unie přejímá od jednotlivých členských států část jejich národní suverenity. Tento transfer suverenity z národních států na unii je nezbytnost a to především v případě fungování evropské integrace. Mezi nejvýznamnější nástroje státu, jenž míří k plnění národních ekonomických zájmů, řadíme daňovou politiku. Rozvoj evropské integrace si žádá od jednotlivých členských států úzkou spolupráci v daňové oblasti. Důvodem této spolupráce je správné fungování jednotného trhu. Daňová součinnost v rozsahu Evropského společenství byla zakotvena v zakládacích smlouvách ES¹³ a postupně se také vyvíjela. Nicméně je dnes stav daní v Evropské unii spleťtý, což způsobuje snaha národních států o zachování národních daňových zvláštností a tradic. Za další příčiny můžeme považovat složitý proces přijímání legislativních aktů společenství a vyjednávání o udržení konkurenčních daňových výhod. Kooperace zemí Evropské unie v okruhu přímých daní můžeme rozdělit na dvě části:

- Vzájemná výměna daňových informací, a to především o zamezení dvojího zdanění a boji proti tzv. daňovým rájům
- Samotný harmonizační proces přímých daní, který dlouhodobě stagnuje

¹³ Pařížská smlouva a Římská smlouvy

4.1 Evropský úřad boje proti podvodům ¹⁴

Úřad byl založen v dubnu roku 1993 a nahradil Operační útvar pro Koordinaci zamezení podvodů (UCLAF) Generálního sekretariátu Komise. Z legislativního aspektu OLAF vychází z **Úmluvy o ochraně finančních zájmů ES** a ze dvou protokolů této úmluvy. Hlavním posláním úřadu je ochrana finančních zájmů Evropské unie. Pod ochranou finančních zájmů si můžeme představit např. finanční podvody při používání rozpočtových prostředků Evropské unie a zjišťování protiprávností. OLAF je složen ze složek, které jsou určeny především na oblast zemědělství, informačních technologií, shromažďování informací, vyhodnocení legislativy, spolupráce a právní expertízy. Tyto složky pak pracují s možnými podvody v orgánech Evropské unie (Komise, Rada, Parlament) i na jejich zastoupení v členských státech. Působení OLAF se nevztahuje na Evropskou investiční banku a Evropskou centrální banku. Nepodrobenost ve vyšetřování je pro působení OLAF velmi důležitá. V rámci této nezávislosti má OLAF specifické postavení mezi evropskými institucemi. Úřad vznikl jako součást Evropské komise, nicméně jeho generální ředitel nesmí vyhledávat ani přijímat instrukce od žádné vlády, instituce a ani od Komise. Kdyby se zdála nezávislost OLAF ohrožena, může se obrátit na Soudní dvůr.

Skutečná funkce OLAF a její odpovídající výsledky jsou založeny na povinnosti prošetřit podezření z protiprávního jednání či vlastních podvodů. Při takovémto šetření jsou povinny orgány Evropské unie poskytnout okamžitou informaci. Jedná se všeobecně o administrativní šetření, protože OLAF nenahrazuje orgány činné v trestním řízení. Vyšetřovatelé mají rozsáhlé oprávnění při zkoumání trestných činů občanského práva. Mají možnost provádět kontroly na místě, v komplexu budovy podniků na území členských států, popř. i v některých zemích, kde Společenství podepsalo dohody o spolupráci.

Úřad je samostatný v operačních aktivitách. Implementuje rozhodnutí Společenství a organizací, které slouží k ochraně a obraně zájmů daňových poplatníků. Zaměstnává přibližně 400 úředníků¹⁵ pro boj s podvody, korupcí a dalšími ostatními nezákonnými aktivitami, včetně jakéhokoli zneužití úřední moci v evropských institucích s finančními následky.

Nejrozsáhlejšími podvody v souvislosti s finančním dopadem, je zneužívání prostředků ze strukturálních fondů EU, které financují projekty v oblasti regionálního rozvoje a sociální

¹⁴ OLAF (Office de la Lutte Anti-Fraude)

¹⁵ Zdroj: http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.html

politiky. Dále následuje pašování cigaret, kterých se každoročně zabaví na stovky milionů. Třetí největší kategorií jsou podvody u zemědělských výdajů. Odhaduje se, že z celkového rozpočtu EU ve výši přes 100 miliard euro až jedna miliarda skončí v nesprávných kapsách.

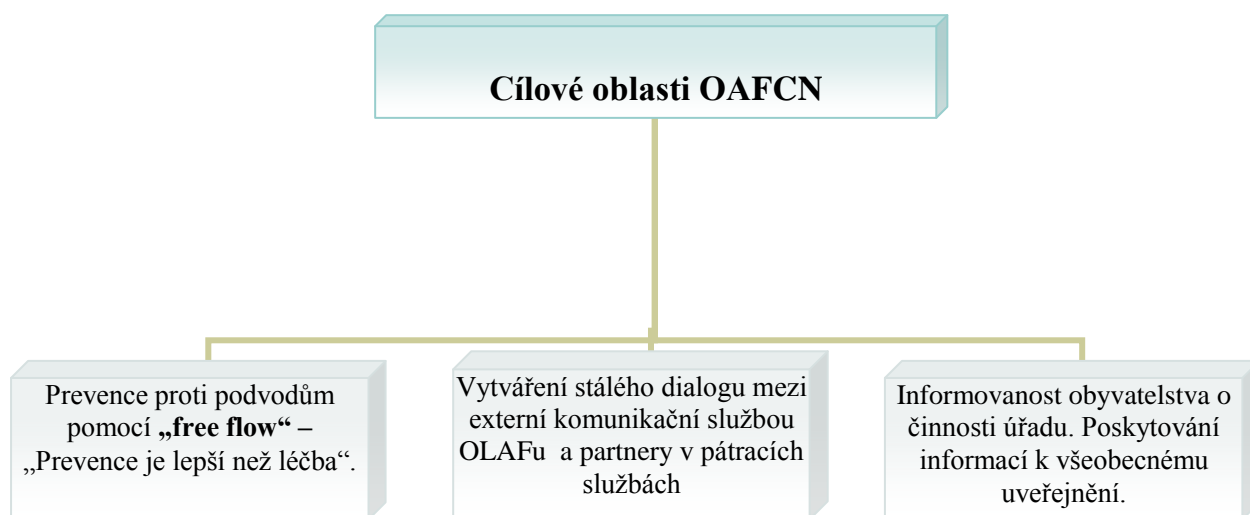
Při kontrole přidělených financí z programů PHARE, SAPARD, ISPA jsou pravidla zakotvena v příslušných memorandech. OLAF je přizván pouze v případě podezřelých transakcí.

OLAF také může dosáhnout navrácení finančních prostředků. V posledních letech vracel OLAF do bruselských kufrů ročně přibližně kolem 200 milionů podvodně získaných euro¹⁶.

4.1.1 Informace jako prostředek prevence

Veškeré podoby trestných činů v oblasti finančních zájmů Společenství, od vyhýbání se placení daní po zneužití finančních podpor, mají za následek finanční újmu pro evropské daňové poplatníky. V rámci těchto ztrát musí být poplatníci informováni o případech podvodů a následných akčních krocích v boji proti podvodům. Síť komunikátorů OAFCN¹⁷ vznikla v roce 2001 a soustřeďuje mluvčího OLAF s útvary pro styk s veřejností v národních vyšetřujících službách, se kterými OLAF spolupracuje. Tato síť se snaží o zvýšení povědomí mezi evropskou veřejností o nutnosti programu, který je zaměřen proti podvodům. Síť je zaměřena několik oblastí, které jsou uvedené v diagramu č. 1.4.

Diagram č. 1.4.



Zdroj: http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.html

¹⁶ Zdroj: <http://www.bussinesinfo.cz/>

¹⁷ OLAF Anti-Fraud Communicators Network

4.2 Systém INTRASTAT

Od roku 1993 byl v zemích Evropské unie pro účely statistického sledování pohybu zboží založen systém INTRASTAT. Podnikatelé, kteří obchodují v rámci Evropské unie, mají stanovenou povinnost vyplňovat výkazy pro INTRASTAT. Provoz tohoto systému v zemích Evropské unie je prováděno podle státní administrativy. Například v Nizozemí a v Německu systém spravují národní statistické úřady, ve Francii jsou to národní úřady celní správy a v Belgii je to národní banka.

4.3 Systém VIES

Pro kontrolu správného uplatnění daně z přidané hodnoty u zboží, které je obchodované v rámci Evropské unie, byl založen systém VIES¹⁸ a to v roce 1993. Tento systém je založený na nových povinnostech plátců daně z přidané hodnoty. Plátců daně z přidané hodnoty mají za daných podmínek uvedených zákonem o dani z přidané hodnoty v případě dodávek výrobků do jiných členských států Evropské unie povinnost podat svému místě příslušnému správci daně i přiznání o těchto dodávkách.

Evropská komise zřídila pro účely ověřování identifikačních čísel internetovou službu¹⁹, která je dostupná na adrese:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm.

4.4 Legislativní kroky v boji proti daňovým únikům

V roce 2004 představovaly daňové příjmy 39,3 % HDP v Evropské unii, což představuje 4098,7 miliard EUR²⁰. V obecné rovině se daňové úniky pohybují v rozmezí přibližně 2 až 2,5 %. Sami můžeme tedy usoudit, že daňové úniky jsou velmi vysoké. Postupem času úniky na daních rostou. Podle odhadů stojí úniky státní pokladnu Evropské unie 200 až 250 miliard EUR²¹. Podle europoslanců by se mělo upravit vybírání DPH, aby se snížilo riziko daňových úniků a podvodů při přeshraničním obchodování. Evropský parlament doporučuje vytvoření systému výběru DPH v zemi původu. Nyní se daň vybírá v zemi, kde se spotřebovává.

¹⁸ Value Added Tax Information Exchange System

¹⁹ VIES VAT number validation

²⁰ <http://www.euractiv.cz/>

²¹ <http://www.euroskop.cz/>

Daňové úniky se staly opakovaným tématem na počátku roku 2008. Německo provádělo rozsáhlé vyšetřování lidí podezřelých, z toho, že si do Lichtenštejnska a dalších daňových rájů ukryli miliardy eur. A to především proto, aby se vyhnuli placení německých daní z úspor. Berlín ustanovil pravidla pro bankovní tajemství do souladu s německými pravidly a vytvořil na Lichtenštejnsko velký tlak.

K únikům se také vyjádřil Evropský parlament. Unie by měla vyzvat Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která by přes své členy uvalila sankce na daňové ráje. Tyto daňové ráje by neměly spolupracovat při odhalování daňových úniků.

4.4.1 Směrnice č. 2006/112/EC

Směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty v širším rozsahu udává, že souhrnné hlášení o pořizovateli pro účely daně z přidané hodnoty se vyhotovuje za kvartál. Lhůta pro vypracování stanovuje členský stát. Může být také připuštěno, aby bylo hlášení prováděno i na měsíční bázi. Podobně i délka zdaňovacího období mohla být díky této směrnici stanovena od 1 měsíce po 1 rok. Změny, které jsou uvedeny v nových návrzích pro Komisi, sjednocují tato rozdílná pravidla.

4.4.2 Sdělení Komise o nezbytnosti rozvíjet koordinovanou strategii s cílem zlepšit boj proti daňovým únikům

Komise dne 31. 5. 2006 podala sdělení, které má za cíl zefektivnit boj proti daňovým únikům a to nevyhnutelným rozvojem koordinované strategie²². Záměrem tohoto sdělení bylo započítí otevřených diskusí s Radou, Evropským parlamentem a podniky. Tématem diskusí jsou různé prvky, které je potřeba brát v úvahu ve strategii boje proti podvodům.

První oblastí, kterou se sdělení zabývá, je **Administrativní spolupráce mezi členskými státy**. Do tohoto zkoumání můžeme na prvním místě zařadit zlepšování operativního fungování spolupráce. Mezi členskými státy docházelo k nevyhovujícímu využívání spolupráce. Členské státy si tyto nedostatky vysvětlují jazykovým problémem, nedostatkem lidských zdrojů atd. Tyto problémy nejsou probírány poprvé. Komisi již předloženy byly a několikrát se o nich hovořilo. Situace se nicméně nezměnila. V rámci opakovaného projednávání Komise došla k názoru, že bude zaveden systém dohledu

²² KOM(2006) 254, 31.5.2006.

na základě kvantifikovatelných ukazatelů a to především v situaci, kdy by měl být členský stát schopen poskytnout a dodat mířenou pomoc partnerským členským státům. V souvislosti s daní z přidané hodnoty by měly také členské státy aktivně a systematicky používat struktury operativní podpory a pomoci na úrovni Společenství, zvláště zdroje Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). V boji proti daňovým únikům, je velmi důležité přijmout souhrnné a multidisciplinární postoj. Toto sdělení ozřejmuje a podněcuje právní rámec dané operativní pomoci, umožňuje využít informaci o podezřelých transakcích.

Další část je zaměřena na **pomoc při vymáhání daní a pohledávek**. Mezi akční kroky, které podpoří vymáhání, patří především posílení prostředků ke zjišťování daňových úniků, posílení stávající legislativy. Úprava legislativy zajistí lepší výběr daní, které státu nebyly zaplacený.

Lepší řízení rizik je třetí částí, na kterou se sdělení zaměřuje. Pro toto odvětví byla napsána a dokončena příručka o řízení rizika pro daňové úřady. Komise je velmi důsledná v implementaci výsledků této práce do praxe. Do této oblasti také spadá šetření o využívání zkušeností získaných v celní oblasti, kde je použití řízení rizika velmi pokročilé.

Čtvrtá sekce se týká **diskusního fóra na úrovni Společenství**. Komise a členské státy zkoumali v diskusním fóru technické otázky. Diskusní fórum musí být na vysoké úrovni, kde je možné zkoumat otázky podvodů a spolupráce mezi členskými státy.

Na vnějších hranicích Unie nemohou daňové úniky končit, stále patrněji se jeví otevírání se administrativní spolupráci. Existuje zvýšený podíl účasti podniků se sídlem ve třetích zemích, které se zapojují do podvodů typu kolotoče, elektronický obchod apod. Toto sdělení komentuje nutnost přezkoumání posílení daňové transparentnosti některých třetích zemí. Cílem je umožnit členským státům získat výhodné informace a tím posílit kontrolu používání daňových zákonů. Spolupráce mezi třetími zeměmi se v podstatě provádí pomocí dvoustranných dohod. Tento princip však nezaručuje dostatečně účinný přístup.

Mezi další hlediska, kterými se sdělení zabývá, můžeme zařadit například **Ochranu příjmů, zlepšování výměny informací, posílení povinností podávat přiznání**.

Velmi důležitým bodem je **změna společného systému daně z přidané hodnoty a spotřebních daní**. Vize Komise byla jednoznačná a to především v analýze slabých bodů současného systému. Jedná se především o zdanění zásilkového prodeje, pravidla pro zdanění nových a ojetých dopravních prostředků a také obecná pravidla pro zdanění v rámci Společenství. Soudní dvůr ve svém rozsudku z 11.4.2006²³ vyložil úvahu o posílení principu

²³ Věc C-384/04, Commissioners of Customs & Customs & Excise, Attorney General proti Federation of Technological Industries e.a.

solidární odpovědnosti za placení daně. Klade si v něm otázku poměrnosti a právní bezpečnosti opatření, která slouží k boji proti podvodům.

Komise klade velký důraz na ovládnutí podvodů a podporuje názor flexibilního kroku v daném stádiu rozvoje trestné činnosti. Předběžná podmínka každé změny systému DPH je fakt, že se musí shodovat s těmito požadavky:

- zaručit neutralitu daně
- významně snížit potenciálnost podvodů a vyřadit důležité rizika podvodů
- neprovádět žádné neúměrné administrativní náklady
- zabezpečit neomezené zacházení s vnitrostátními hospodářskými subjekty v daném členském státě a hospodářskými subjekty, které zde nesídlí

Mechanismus přenesení daňové povinnosti ukázal velkou účinnost ve specifických oblastech jako je například stavebnictví. Nevýhody tohoto systému je riziko nových typů podvodů. Některé členské státy hájí širší uplatnění mechanismu a zastupují názor, že k danému systému musí být připojena povinnost podávat přiznání. Daná změna může dávat prostor k velkému počtu otázek. Otázky se týkají v zásadě úrovně právní bezpečnosti pro subjekty, které uplatňují systém přenesení daňové povinnosti.

Sdělení neobsahuje jediné a souhrnné řešení problémových situací. Předložení krátkodobých realistických a praktických akcí. Tyto činnosti je velmi důležité provádět koordinovaně a souvisle. Tím dosáhneme optimálních rozměrů, které odpovídají Společenství i mezinárodním trhům. Zásadním prvkem politiky je zjednodušení daňového prostředí. Proti tomuto cíli nemohou jít opatření, které vedou k efektivnějšímu boji proti daňovým podvodům.

4.4.3 Sdělení Komise Radě o určitých klíčových prvcích přispívajících k vypracování strategie proti podvodům s DPH v EU

Vypracování sdělení bylo klíčové pro Radu ECOFIN. Ta se zavázala, že přezkoumá všechna opatření, která sdělení navrhuje. Rada ECOFIN provedla technickou analýzu a zveřejnila závěry, ke kterým došla. Díky výsledkům se úsilí plně věnuje oblasti DPH. Komise v reakci na výsledky Rady ECOFIN založila spolu s členskými státy „skupinu odborníků pro strategii boje proti daňovým únikům“. Cíl této skupiny je vymezit přednostní oblasti určené Radou. Dne 29.3.2007 Komise zorganizovala konferenci o podvodech s DPH. Tato konference měla sloužit pro vyjádření názoru ke způsobu řešení daňových podvodů s DPH. Celkový závěr byl zájem podniků a daňových orgánů o boj proti podvodům, snaha podnikatelů pomáhat správcům daně.

Závěry Rady jsou vymezeny do 2 hlavních sekcí a to:

A/ běžná opatření k posílení stávajícího systému DPH

B/ širší opatření ke změně systému

V návaznosti na běžná opatření vyhotovila Komise zprávu o rozvoji prací. Na základě této zprávy pak Rada stanovila priority a vyzvala Komisi, aby zajistila potřebné legislativní návrhy. Za priority, které si Rada stanovila, můžeme považovat častější vykazování dodávek uvnitř Společenství, rychlejší výměna informací mezi správci daně, možnost uplatnit solidární odpovědnost.

Komise nebere zřetel na svůj závazek dokončit analýzu možných změn v systému DPH a nevidí žádný rozpor v pokračování diskuze o obvyklých opatřeních. Pokračuje tedy v intenzivní diskusi, která byla velmi přínosná na konkrétní návrhy. Jde především o tyto postřehy:

- správci daně potřebují přesné informace, aby mohli kontrolovat systém DPH
- členské státy postrádají přiměřený přístup na úrovni Evropské unie, aby bylo zajištěno fungování společného systému DPH
- význam aktualizace informací o statusu DPH obchodníků
- nutnost zlepšit schopnost správců daně vybírat příjmy z DPH v případě podvodů

4.4.4 Zvláštní zpráva Evropského účetního dvora č. 8/2007

Problémové otázce daňových úniků se věnoval i Evropský účetní dvůr. Prohlásil, že „rozsáhlé daňové úniky a podvody v oblasti DPH narušují fungování jednotného trhu a mají dopad na finanční zájmy členských států i financování rozpočtu Společenství“. Ve své zvláštní zprávě (č. 8/2007) potvrdil Účetní dvůr názory, které se týkají odvodu DPH:

- je nezbytné zabezpečit schopnost okamžitě opravovat nejasné údaje
- je také potřebné rázně zkrátit lhůty pro sběr údajů a jejich zadávání do systému
- měl by být poskytnut přímý přístup k údajům, které budou prostředkem k vícestranným konzultacím
- i přes dosavadní úsilí není spolupráce mezi členskými státy v oblasti DPH natolik intenzivní; tato intenzita pak zaručuje účinně zabraňovat daňovým únikům a podvodům u DPH

4.4.5 Současné legislativní kroky

Návrh KOM (2008) 147-1 obsahuje tyto změny:

- Délka zdaňovacího období pro subjekty s povinností odvádět DPH se zkracuje ze tří měsíců na jeden měsíc.
- Za každý kalendářní měsíc ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc, vypracuje daný subjekt souhrnné hlášení.
- Doba pro předání informací mezi členskými státy o odvodu DPH je nejdéle jeden měsíc.
- Členský stát může prodloužit toto období až na jeden rok pro takové subjekty, jejichž intrakomunitární přeshraniční transakce nepřesahují 200 000 EUR ročně.

Návrh KOM (2008) 147-2:

Lhůta pro povinné podávání informací úřadům se zkrátila. Jestliže je orgán vázán povinností zveřejnit informace, musí tak učinit ve lhůtě 1 měsíce od konce kalendářního měsíce, ke kterému se informace vztahují. Obdobné pravidlo se vztahuje na doplněné informace do databáze. Informace musí být zpřístupněny nejpozději do 1 měsíce

Proces projednávání staví Evropský parlament do pozice, kdy nemůže návrh změnit či odmítnout, rovněž pro něj nejsou dány žádné závazné limity, do kdy se musí vyjádřit. Rada musí před svým rozhodnutím získat vyjádření Evropského hospodářského a sociálního výboru, jehož konzultace je povinná. Časové uspořádání jednotlivých kroků legislativního procesu je pak těžko předvídatelné. Oficiálně mají oba návrh vstoupit v platnost 1.ledna 2010. Nařízení začne platit od tohoto data bezprostředně bez úprav národní legislativy.

4.5 Metody vyhledávání daňových úniků

Následkem prohlubující se globalizace, vytváření jednotných mezinárodních trhů, vzniku nadnárodních koncernů a spojení se rozsah činností daňových poplatníků mění. Proto se finanční úřady jednotlivých zemí snaží upravit své nástroje šetření novým možnostem daňových úniků. Nestačí jen zkoumání a monitorování daňových úniků, ale při odhalování těchto trestných činů je potřeba mezinárodní spolupráce. Tato snaha o větší efektivnost kontrol začala ve Skandinávii dohodou mezi pěti státy. Dohoda se týkala správní pomoci v daňové oblasti a v současnosti se rozšiřuje na další státy. Správní orgány jednotlivých zemí při snaze zabránit těmto nadnárodním únikům sdružují své síly a získávají nové pravomoci.

V současnosti mají finanční úřady členských států Evropské unie právo, na základě závěru v „Bílé knize Evropského společenství“, kontrolovat účetnictví zahraničních poboček i domácích firem. Toto právo mělo rozsah i na dokumenty, které se týkají analýzy, programování, počítačového zpracování dat. Správním orgánům musí být na vyzvání k dispozici veškeré účetní výkazy a doklady. Dále jsou také orgány veřejné správy, banky a další instituce povinny odpovědět na každou žádost inspektorů o informace. Při odhalování daňových úniků se upotřebují různé metody od kontroly předložených dokladů po zkoumání celkové daňové situace. Tyto metody můžeme členit na skupiny uvedené v příloze č.2.

Často dochází ke kombinaci těchto metod, přesto mohou být některé upřednostňovány na úkor druhých.

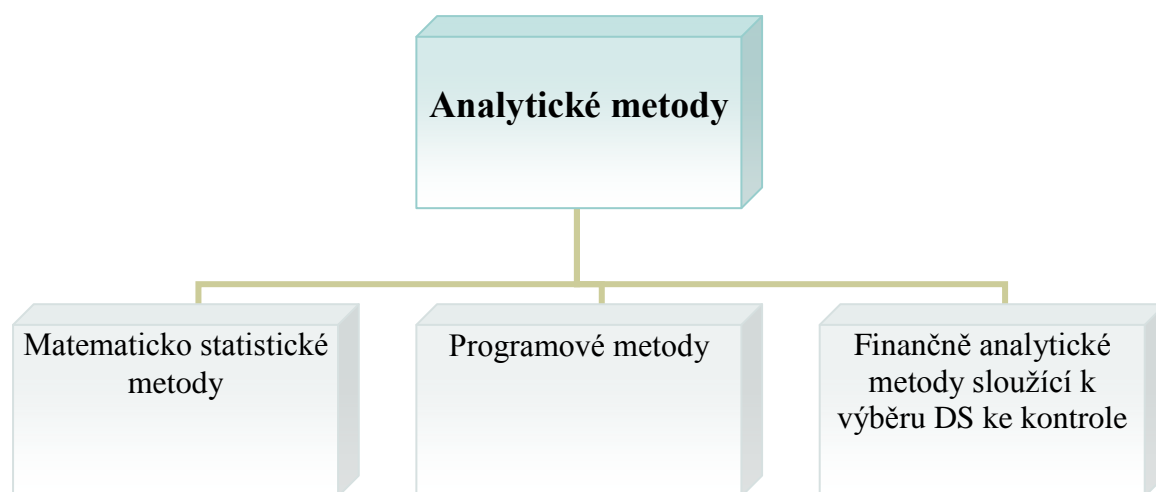
4.5.1 Kontrola bilance likvidity

Patrně nejúčinnějším prostředkem pro potírání daňových úniků je kontrola bilance likvidity. Můžeme ji zařadit do analytických a subjektivních metod. Bilance likvidity zkoumá, zda se celková výše platebních prostředků, použitých v daném období, rovná zdrojům, které mohl mít poplatník k dispozici. Tato metoda je ovšem velmi pracná a v mnoha zemích naráží na zákon o svobodě jednotlivce apod.

4.5.2 Analytické metody

Analytické metody můžeme rozdělit do částí, které nám ukazuje diagram č. 3.4.

Diagram č. 3.4. Analytické metody



Zdroj :vlastní zpracování

4.5.2.1 Matematicko statistické metody

Řadí se mezi metody finanční analýzy. Podkladem pro tyto metody jsou údaje, které jsou prokázány daňovými subjekty. Jestliže podnikatel zaznamená smyšlenou částku namísto té správné, pak se jeho osobní preference může ukázat v celkovém obraze smyšlených záznamů. Využívá se nejčastěji při odhalování úniků vzniklých zatajováním tržeb.

4.5.2.2 Programové metody

Prostřednictvím programových metod lze v účetnictví zjišťovat neobvyklé, nesprávné a podezřelé transakce. Konkrétně se tyto metody používají při porovnání hlavní knihy se zůstatky na účtech. Jejich využití můžeme také najít při tvorbě analýz, grafů a statistik.

4.5.2.3 Finančně analytické metody

Pomocí předzpracovaných dat, které se udávají v daňových přiznáních, se vyhodnocuje rizikovitost daného subjektu.

4.6 Možnosti snižování daňových úniků

Jako nejlepší řešení pro zmírnění a odstranění daňových úniků můžeme považovat kombinaci nízkého zisku (ušetřená daň) a vysoké možnosti ztráty (sankce). Této situace můžeme dosáhnout několika způsoby:

- omezení plateb v hotovosti

V zemích Evropské unie existuje právní úprava, která se týká omezení plateb v hotovosti. Podle daných pravidel jsou fyzické i právnické osoby povinny vykonat platbu, která přesahuje 15000 EUR bezhotovostně. Do limitu se započítávají všechny platby mezi jedním poskytovatelem a příjemcem a to v průběhu jednoho kalendářního dne. Povinnost se nevztahuje na některé bezhotovostní úhrady, které však vymezí zákon dané členské země.

- povinné značkování lihovin

Opatření značení lihovin ve spotřebitelském balení vede ke snížení daňových úniků v oblasti černého trhu s lihovinami. Povinnost značení se zvýšila možnost kontroly původu lihovin a zároveň se vyjasnila evidence jejich produkce včetně dovozu.

- zavedení registračních pokladen

Legislativní úprava členských zemí stanovila povinné subjekty, které musí být vybavené registrační pokladnou. Předpokládaný přínos pro odstraňování daňových úniků vidíme především v zatajování příjmu a to u drobných živnostníků. Sankce je vůči subjektům jednotná, ale jejich ekonomické postavení je rozdílné. Fiskální přínos je spíše záporný. Přínos tohoto opatření můžeme sledovat např. na Slovensku, kde ekonomická náročnost zavedení a provozování těchto pokladen převýšila očekávaný přínos.

- zavedení jednotné daňové sazby

Lineární daň je tedy jednotná daňová sazba pro všechny typy příjemců a plátců. Zvláště u daně z přidané hodnoty jednotná sazba vede ke zjednodušování daňových systémů. Rovnou daní by se zcela zamezilo daňovým únikům v oblasti přesouvání daňové povinnosti ze základní sazby do snížené sazby a tím i čerpáním nadměrných odpočtů.

- zavedení podílové odpovědnosti subjektu za odvedení nepřímých daní

Tento prvek je velmi efektivní v podstatném snížení daňových úniků u daně z přidané hodnoty. Podílová odpovědnost subjektu za odvedení nepřímých daní spočívá v zásadě, že nárok na vrácení odpočtu daně z přidané hodnoty má pouze ten, kdo podá důkaz, že protistrana tuto daň již řádně uhradila poté teprve přikročila k vrácení odpočtu uvedené daně.

Okruh zamezení daňových úniků a odhalování daňové kriminality je podmíněn na nesourodosti a možnostech vzniku daňových úniků. Uvedené návrhy a zavedené postupy omezení daňových úniků pouze nastiňují možnosti a orientace zaměření postupů snižujících úniky. Rozvoj metod a jejich seskupování je otevřený a snad nikdy nekončící proces.

5 Závěr

Oblast daňových úniků zaznamenala po roce 1993 největší nárůst. Tento nárůst můžeme pozorovat jak v objemu, tak i v počtu svých obměn. Všeobecně se potvrzuje mínění o existenci vztahu mezi daňovou zátěží a velikostí daňových úniků. Na základě empirických a analytických výzkumů²⁴ se pojitko mezi daňovou zátěží a daňovými úniky stírá. Velmi důležitou roli zastává vliv formálního prostředí, což můžeme chápat například jako daňový systém, zákony, které souvisejí s daňovou úpravou. Vnímaví bychom i přesto měli být k neformálnímu institucionálnímu prostředí a to především ke vztahu daňového subjektu se státem. Tato spojitost by měla vykazovat vysoký stupeň spolupráce a důvěry. V dnešní době však tomu tak není. Nedůvěra mezi daňovými subjekty a státem je znásobená složitými a nepřehlednými zákony, které upravují danou problematiku.

Druhá kapitola „Mechanismus základních druhů daňových úniků“ se zabývala základním členěním daňových úniků. Byli definováni primární činitelé a oběti v daňových únicích a v následných diagramech byl vysvětlen princip fungování jednotlivých druhů daňových úniků. Kapitola „Vývoj společného systému DPH v rámci vnitřního trhu Evropské unie“ detailně zobrazovala společný systém DPH, historický vývoj DPH v rámci vnitřního trhu EU. Čtvrtá kapitola „Zhodnocení snah Evropské komise k zamezení daňovým únikům“ hodnotila daňové normy a právní akty, které zasahují do boje proti daňovým únikům. Navrhovala také alternativní řešení k prevenci a následnému zamezení daňových úniků.

Cílem bakalářské práce bylo prozkoumat prostředí daňových úniků na jednotném vnitřním trhu Evropské unie, objevit nejčastější formy daňových úniků a v rámci legislativy Evropské unie najít akční kroky v boji proti daňové kriminalitě.

I přesto, že neexistuje daň, jejíž výnos by plynul do rozpočtu Evropské unie, daně zasahují do příjmové stránky rozpočtu Evropské unie²⁵. Z analýzy prostředí daňových úniků vyplývá jednoznačně, že největší daňové úniky se tvoří v oblasti daně z přidané hodnoty. Za důležitý faktor, který ovlivňuje potírání daňových úniků můžeme považovat nárůst korupce, a to konkrétně klientelismus²⁶. Do důležitých míst v systému správy daní se dostávají nekvalifikovaní pracovníci bez odborných znalostí, a to na podnět známosti nebo

²⁴ Hanousek, J., Palda, F.,: Why People Evade Taxes in the Czech and Slovak Republics: A Tale of Twins
Beránek, J., : Signální informace z výzkumu viktimizace a pocitu bezpečí občanů (2002)

²⁵ Široký, J., : Daně v Evropské unii : daňové systémy členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU

²⁶ Neoficiální systém organizace v politice založený na protekci, konexích a rozhodnutích.

politického vlivu. Důsledkem tohoto jednání je pak situace, kdy pracovník není schopný daňový únik rozpoznat a rozhoduje ve věci vůči viníkovi či nezařazení subjektu do kontroly.

Logickou úvahu můžeme také velmi dobře uplatnit právě při detekci daňových úniků. Tam, kde je možný vysoký zisk v krátkém čase a malá pravděpodobnost odhalení, je obecná oblast pro hojnou existenci daňových úniků. Souhrnnou předností všech členských států, institucí a orgánů, musí být úsilí o co nejefektivnější boj proti daňové kriminalitě. Tyto snahy by se především do budoucna měly projevovat v daných oblastech:

- předávání informací mezi členskými státy pro společnou detekci daňových úniků
- harmonizace přímých daní
- zavedení CCCTB
- zavedení jednotné sazby daně v členských státech

Téma daňových úniků je rozsáhlé a v čase se velmi rychle mění. Schvalují se nová opatření a legislativní kroky, které mohou vést k eliminaci daňové kriminality. V budoucnu by práce mohla být tedy aktualizována o nové podněty a skutečnosti, které oblast daňových úniků obohatily či změnily.

Seznam literatury

A) knihy

1. MARTINEZ, J.C. *Daňový únik*. Praha : HZ Edition , 2005 (ISBN 80-901918-3-5).
2. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-386-7.
3. LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ Edition, 1996 (ISBN 80-86009-07-06).
4. PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. Praha: Akont, 1998
5. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : daňové systémy členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU*, Praha: Linde, 2006 (ISBN 80-7201-593-1)

B) internetové zdroje

1. http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html [oficiální stránky OECD]
2. <http://www.europarl.europa.eu/> [Jednotný trh pro Evropu ve 21.století]
3. <http://www.bussinesinfo.cz/> [Stránky zaměřené na obecné ekonomické problémy]
4. <http://www.pwc.com/cz/cze/main/home/index.html> [Agentura PricewaterhouseCoopers]
5. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.html [Oficiální stránky Úřadu boje proti podvodům – OLAF]
6. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm [Oficiální stránky pro ověření registrace podnikání]
7. <http://www.euractiv.cz/> [Obecné informace o Evropské unii]
8. <http://www.euroskop.cz/> [Aktuální dění v Evropské unii]
9. http://ec.europa.eu/index_cs.htm [Oficiální stránky Evropské komise]
10. <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm> [Přímý bezplatný přístup k právu Evropské unie]

Seznam použitých zkratk

BUFF	Buffer a Profit taker
CCCTB	společný harmonizovaný základ daně korporací
DPH	daň z přidané hodnoty
DIČ	daňové identifikační číslo
EUROCANET	akvizice v rámci společenství přiznání DPH
EXP	Falešné exporty (mimo EU)
FF	Falešné faktury nebo akomodační faktury
INTRASTAT	system statistického sledování pohybu zboží
I&O	In-& outers-conduit companies
LICB	Falešné intra-komunitární dodání
MARG	Podvod na zdanění marže
MTT	Missing trader
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
OAFCN	síť komunikátorů v oblasti boje proti podvodům
VIES	system kontroly správného uplatnění daně
XFACT	Gross-invoicer

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Šumperku dne 7.5.2009

Lenka Šeligová
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Ostravice 240, 739 14 Ostravice

Seznam příloh

Příloha č. 1 : *Sazby DPH v zemích EU ke dni 31.12.2008*

Příloha č. 2.: *Metody odhalování daňových podvodů*

Příloha č. 3: *Daňová morálka poplatníků ve vybraných zemích*

Příloha č. 1 : Sazby DPH v zemích Evropské unie ke dni 31.12.2008

Členské státy	Kód	Super snížená sazba	Snížená sazba	Standardní sazba
Belgie	BE	-	6\12	21
Bulharsko	BG		7	20
Česká republika	CZ	-	9	19
Dánsko	DK	-		25
Německo	DE	-	7	19
Estonsko	EE	-	5	18
Řecko	EL	4,5	9	19
Španělsko	ES	4	7	16
Francie	FR	2,1	5,5	19,6
Irsko	IE	4,8	13,5	21,5
Itálie	IT	4	10	20
Kypr	CY	-	5\8	15
Litva	LV	-	10	21
Lotyšsko	LT	-	5\9	19
Lucembursko	LU	3	6\12	15
Maďarsko	HU	-	5	20
Malta	MT	-	5	18
Nizozemí	NL	-	6	19
Rakousko	AT	-	10	20
Polsko	PL	3	7	22
Portugalsko	PT	-	5\12	20
Rumunsko	RO	-	9	19
Slovinsko	SI	-	8,5	20
Slovensko	SK	-	10	19
Finsko	FI	-	8\17	22
Švédsko	SE	-	6\12	25
Velká Británie	UK	-	5	15

Zdroj: <http://www.bussinesinfo.cz/>

Příloha č. 2 : Metody odhalování daňových podvodů

Podle způsobu získání informací		
1.	interní	údaje od prověřovaného subjektu
2.	externí	údaje od jiných subjektů na teritoriální a mezinárodní úrovni

Podle způsobu výměny informací		
1.	Interní systém výměny informací	A) osobní kontakt správců daně a výměna jejich zkušeností a aplikace poznatků z šetření B) interní programy školení C) přístupné informace o principech a výskytech daňových úniků v rámci místní příslušnosti
2.	Národní systém výměny informací	A) vzájemné propojení správců daně na národní úrovni B) výměna informací ohledně správy daní, metodiky činností, informací o činnosti subjektů C) celostátní programy školení D) vytvoření analytických programů pro vyhodnocování rizikovosti daňových úniků a jejich odhalení
3.	Mezinárodní spolupráce	A) výměna informací v oblasti zamezení dvojího zdanění B) dostupnost národních registru plátců všem správcům daně C) výměna informací ohledně správy daní, informací o činnosti jednotlivých subjektů i mimo způsob uplatňování institutu dožádání D) sjednocení programového vybavení E) sjednocení a přiblížení legislativy všech stran F) oblast nepřímých daní

Podle způsobu vyhodnocení získaných informací		
1.	Subjektivní hodnocení příznaků daňových úniků	A) lze specifikovat jako odborné posouzení chování a jednání daňového subjektu správcem daně B) závisí na odbornosti, době a zkušenostech správce daně C) jeví se jako účinné v jednotlivém daňovém řízení
2.	Analytické metody	A) metody finanční analýzy B) metody analýzy prvku charakterizují určité typy úniku C) metody analýzy soustav prvků a dat D) sestavení indicií charakterizujících daňové úniky a vytvoření integračních programů

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 3 : Daňová morálka poplatníků ve vybraných zemích

ZEMĚ	HODNOCENÍ	ZEMĚ	HODNOCENÍ
Maďarsko	3,4	Singapur	6,3
Rakousko	4,2	Hon Kong	6,1
Francie	4,0	Nizozemí	4,8
Norsko	3,4	Španělsko	4,7
Irsko	4,1	Portugalsko	2,8
Německo	3,8	Česká republika	2,6

Poznámka: 7 – minimální, 1 - maximální

Zdroj: World Competitiveness Report 2002, University of Harvard